

**L'ADESIONE ALLA PROCEDURA DI VOLUNTARY
DISCLOSURE E IL DIRITTO DI RIMBORSO
DELL'EURORITENUTA
(*)**

Antonio Erario e Riccardo Balducci

PREMESSA

L'obiettivo del presente lavoro consiste nel valutare l'effettivo sorgere in capo al contribuente del diritto al rimborso dell'Euroritenuta a seguito della presentazione della procedura di "Collaborazione Volontaria" c.d. *Voluntary Disclosure*.

Di seguito sono esaminati in linea generale i profili della *Voluntary Disclosure* e gli elementi costitutivi dell'Euroritenuta, per poi esaminare nel dettaglio i risvolti connessi al principio di eliminazione della doppia imposizione anche alla luce di recenti sentenze in merito.

LA VOLUNTARY DISCLOSURE

La procedura di *Voluntary Disclosure* è uno strumento che consentiva ai contribuenti che detengono illecitamente patrimoni all'estero di regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di

monitoraggio.¹

Potevano avvalersi della procedura anche i contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale, ovvero che vi avessero adempiuto correttamente, per regolarizzare le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

La prima *Voluntary Disclosure*, regolata dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186 si è conclusa il 30 settembre 2015. La seconda edizione, *Voluntary Disclosure* bis, regolata dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, è terminata il 31

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ M. Fazzini, V. Pandolfi, *L'attività di voluntary disclosure nel rientro dei capitali*, Riv. Amministrazione & Finanza, 2014, Vol. 29.

luglio 2017. Il Collegato fiscale 2018, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, ha previsto una mini *Voluntary Disclosure* limitata ai soggetti fiscalmente residenti che in precedenza erano residenti all'estero o che lavorano in zone di frontiera e che hanno violato gli obblighi di compilazione del quadro RW della dichiarazione fiscale.

La "Collaborazione Volontaria" doveva riguardare necessariamente tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura, non erano scaduti i termini per l'accertamento di maggiori imposte o per la contestazione delle violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

I benefici derivanti dall'adesione alla procedura, con riferimento agli aspetti di natura amministrativa, riguardano la riduzione delle sanzioni e la riduzione degli anni accertabili; viene infatti sterilizzato il raddoppio dei termini in caso di capitali detenuti in Paesi *black list* così come previsto dall'art. 12 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78.

La procedura di "Collaborazione Volontaria", tuttavia, non consentiva ai contribuenti di scomputare dall'imposta dovuta le eventuali imposte pagate all'estero sugli stessi redditi.

Il credito per le imposte assolte all'estero finalizzato all'eliminazione della doppia imposizione a livello internazionale è disciplinato dall'art. 165 del T.U.I.R..

Per accedere alla procedura di Collaborazione Volontaria i contribuenti dovevano presentare all'Agenzia delle Entrate un'apposita richiesta, nella quale andavano indicati

tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, unitamente ai documenti ed elementi necessari alla ricostruzione dei redditi connessi e al calcolo delle imposte dovute.

Secondo quanto disposto dal primo comma dell'art. 165 del T.U.I.R., il credito d'imposta è riconosciuto, in estrema sintesi, qualora ricorrano congiuntamente le tre seguenti condizioni: 1. la produzione di un reddito all'estero, 2. il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia e, infine, 3. il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Tra le condizioni cui è subordinata la fruizione della detrazione, il comma 8 dell'art. 165 del T.U.I.R., dispone che «*la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata*».

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n.9/E del 5 marzo 2015 ha, quindi, negato il riconoscimento del credito d'imposta in sede di *Voluntary Disclosure*, in quanto lo stesso è subordinato all'esposizione in dichiarazione.²

² La circolare dell'Agenzia delle entrate n.9/E del 5 marzo 2015 specifica che «*Il comma 8 dell'articolo 165 del TUIR nega il diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero. In base a tale disposizione, il contribuente non può fruire del credito di cui all'articolo 165 del TUIR qualora la dichiarazione relativa all'annualità oggetto di controllo sia omessa (o*

Nella versione *bis* la relativa normativa ha espressamente previsto la possibilità di detrarre nell'ambito della procedura le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, relative solamente a redditi da lavoro dipendente e autonomo e non anche alle altre tipologie di reddito come i redditi di capitale.

L'EURORITENUTA

L'Euroritenuta è stata introdotta e disciplinata dalla Direttiva 2003/48/CE del Consiglio dell'Unione Europea del 3 giugno 2003, recepita in Italia dal D.Lgs. 18 aprile 2005, n.84. Si tratta di una imposta riscossa attraverso l'applicazione di una ritenuta alla fonte da parte di un agente pagatore stabilito in uno Stato membro Ue ed in Stati che applicano misure equivalenti (tra cui Usa, Svizzera, Monaco, Liechtenstein, San Marino, Andorra). La base imponibile su cui viene calcolata è il reddito da risparmio percepito sotto forma di interessi, ed il soggetto passivo è il beneficiario effettivo del reddito, le persone fisiche residenti in altro Stato membro.³

L'obiettivo ultimo della Direttiva è quello di garantire che i redditi da risparmio siano imponibili secondo la legislazione dello Stato di residenza dei soggetti beneficiari, anche se corrisposti in un altro Stato membro. Si può quindi affermare che tale normativa comunitaria consente l'applicazione di una tassazione

debba essere considerata tale) o il reddito estero non sia stato dichiarato».

³ M.V. Sefrano, *Direttiva sulla tassazione del risparmio: tra euroritenuta e scambio di informazioni*, *Bollettino Tributario*, 2009, n.5; G.M. Committeri, *Come cambiano le regole per la tassazione dei redditi da risparmio frontaliero*, *Guida Normativa*, 2006, 24.

uniforme dei redditi da risparmio all'interno dell'ambito europeo e che essa possa essere uno strumento per evitare la fuga dei capitali all'estero, con il fine di sottrarre fonti di ricchezza all'imposizione nazionale.⁴

In seguito, la Direttiva 2015/2060/UE⁵ approvata dal Consiglio dell'Unione Europea del 10 novembre 2015 ha risolutivamente soppresso la Direttiva 2003/48/CE per cui ad oggi l'Euroritenuta non è più riscossa⁶; la motivazione alla base della scelta di abrogare tale imposta va ricercata nel fatto che è stato regolamentato lo scambio automatico delle informazioni⁷ tra le Amministrazioni dei Paesi aderenti all'UE.⁸

⁴ F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017, 186 ss.

⁵ L'art. 1, comma 1, della Direttiva 2015/2060/UE prevede che «fatti salvi i paragrafi 2 e 3, la direttiva 2003/48/CE è abrogata con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2016».

⁶ R. Bianchi, *L'Euroritenuta è stata rottamata!*, *Riv. Diritto Tributario Italiano*, 2017, 40.

⁷ G. Cipollini, *Scambio di informazioni e trasparenza*, AA.VV., *Voluntary Disclosure*, Milano, 2015, a pag. 8: «al fine di garantire una completa trasparenza fiscale, sono stati introdotti strumenti atti a contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e realizzare la fine del segreto bancario a livello internazionale.

Fondamentale, quindi, è risultato l'intervento poste in essere dalle principali organizzazioni internazionali, quali l'Unione Europea e l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) teso ad assicurare un efficiente scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri. Tale procedura amministrativa prevede che gli Stati firmatari scambino tra loro le informazioni relative ai contribuenti residenti, senza che si renda necessario un intervento dell'autorità giudiziaria».

⁸ A. Della Carità, *Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future*, *Riv. Corriere Tributario*, n.15/2014, 1186

Ai fini del presente lavoro si ritiene opportuno entrare nel merito degli elementi costitutivi dell'Euroritenuta, e cioè la figura dell'*agente pagatore*, quella del *beneficiario effettivo* e la definizione di *pagamenti di interessi*.

Con il termine *beneficiario effettivo* si intende qualsiasi persona fisica, stabilita nell'Unione Europea o in uno dei Paesi Extra-Ue sopracitati, che percepisce un pagamento di interessi direttamente o per il tramite di altra persona fisica, da un soggetto stabilito in uno Stato diverso da quello di residenza.⁹

Molto più agevole è l'individuazione dell'*agente pagatore*, solitamente si tratta dell'operatore economico che corrisponde gli interessi al beneficiario effettivo, sia in qualità di debitore, che di incaricato del debitore stesso.¹⁰

ss.; T. Di Tanno, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, *Riv. Rassegna Tributaria*, 2015, 655.

⁹ La norma consente altresì al soggetto di non essere inciso nel caso in cui dimostri di non aver percepito tale pagamento a proprio vantaggio o che non sia stato a lui attribuito. Viene, dunque, introdotta una presunzione relativa secondo la quale il percettore degli interessi è considerato beneficiario effettivo degli stessi salvo prova contraria; è necessaria la dimostrazione del fatto che egli agisce: a) come agente pagatore e provvederà a sua volta a trasferire gli interessi ad altro beneficiario; b) per conto di una persona giuridica soggetta alle regole di tassazione sul reddito d'impresa, di un Oicvm autorizzato o di un agente pagatore, da identificarsi in base alle regole della Direttiva; c) per conto di altra persona fisica, il cui nominativo dovrà essere comunicato al soggetto che eroga gli interessi.

¹⁰ Al fine di evitare una applicazione elusiva della norma è previsto che l'entità che riceve il pagamento di interessi per conto di un diverso beneficiario effettivo è considerata agente pagatore; di conseguenza il proprio nominativo e gli interessi ricevuti vanno comunicati all'Amministrazione finanziaria del Paese in cui risiede, per il tramite delle autorità dello Stato in

La normativa nazionale e la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.55/E del 30 dicembre 2005 stabiliscono che tra le categorie di soggetti tenuti alle comunicazioni rientrano le banche, le società di intermediazione mobiliare, Poste Italiane S.p.a., le società di gestione del risparmio, le società finanziarie e le società fiduciarie, residenti nel territorio dello Stato, nonché ogni altro soggetto, anche persona fisica, residente nel territorio dello Stato che per ragioni professionali o commerciali paga o attribuisce il pagamento di interessi, ed infine la stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

Gli agenti pagatori sono assoggettati a diversi adempimenti: devono trattenere le somme, rilevare i dati identificativi delle persone fisiche beneficiarie del pagamento degli interessi, comunicare le informazioni raccolte all'Agenzia delle Entrate; quest'ultima a sua volta provvederà a trasmetterle all'amministrazione fiscale dello Stato di residenza del beneficiario effettivo le informazioni acquisite. Allo stesso modo, l'amministrazione finanziaria nazionale riceverà, dalle competenti autorità degli altri Stati membri, le informazioni sui redditi da risparmio percepiti all'estero da persone fisiche residenti nel nostro territorio.

Infine, la definizione di interessi utilizzata nella Direttiva comprende:¹¹

cui si trova il soggetto che eroga gli interessi. L'obiettivo è di far sì che tale interposta entità sia a sua volta obbligata a comunicare il nominativo del beneficiario stesso nel Paese in cui è stabilita, evitando così che l'identificazione dell'operazione sfugga al controllo.

¹¹ La nozione di risparmio contenuta nella normativa comunitaria è autonoma rispetto a quella di cui alla legislazione interna; inoltre va

- gli interessi versati o accreditati in relazione a crediti di ogni genere, assistiti o meno da garanzie ipotecarie e corredati o meno di una clausola di partecipazione agli utili del debitore;
- gli interessi maturati o capitalizzati al momento della vendita, del riscatto o della restituzione di un credito;
- i proventi distribuiti dai fondi d'investimento a fronte dei redditi da interessi maturati dai fondi stessi;
- i redditi derivanti dalla vendita, dal riscatto o dal rimborso di quote di fondi d'investimento.

Ovviamente la Direttiva stabilisce l'applicazione della ritenuta anche agli interessi maturati su conti correnti bancari, su investimenti monetari ed agli interessi maturati sugli investimenti fiduciari.

Definiti in questo modo gli elementi costitutivi dell'Euroritenuta, è necessario affrontare il tema dell'eliminazione della doppia imposizione sul reddito¹², quale

specificato che l'art. 44 del T.U.I.R. fornisce una definizione decisamente più ampia che, com'è noto, individua, seguendo un criterio casistico, i proventi che costituiscono redditi di capitale. Rimangono esclusi dagli obblighi di comunicazione altri significativi proventi, ad esempio i dividendi, le plusvalenze, i proventi di cui alle prestazioni pensionistiche complementari e assicurative e quelli di cui ai contratti di pronti contro termini.

¹² A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfrondini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2016, a pag. 24: «l'approccio dualistico di tassare sia il reddito prodotto su base mondiale in acapo ai residenti e il reddito di fonte interna per i non residenti riconosciuto dalla maggior parte degli Stati spesso conduce a una doppia imposizione. Questo tipo di doppia imposizione viene denominata "doppia imposizione internazionale giuridica". Essa sorge quando lo stesso reddito, in capo allo stesso contribuente, viene tassato sia nello Stato della fonte che nello Stato della residenza».

principio cardine della Direttiva oggetto di esame, e della normativa comunitaria in generale. Nello specifico, l'art. 11, comma 4 della Direttiva¹³ dispone che l'applicazione della ritenuta alla fonte dell'agente pagatore non impedisce allo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario di assoggettare a tassazione gli stessi redditi secondo la propria legislazione interna. Il successivo art. 14, comma 1 stabilisce che «*lo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo assicura, a norma dei seguenti paragrafi 2 e 3, l'eliminazione di tutte le doppie imposizioni che potrebbero derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 11*», e dispone ai commi successivi che tale eliminazione può essere realizzata attraverso il meccanismo del credito d'imposta, oppure, a scelta dello Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo, con un rimborso della ritenuta stessa.

La normativa nazionale italiana consente entrambe le possibilità suindicate, cioè il riconoscimento del credito d'imposta determinato ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R. ed il rimborso dell'imposta stessa. È inoltre consentita anche una terza ipotesi di eliminazione della doppia imposizione ricorrendo alla compensazione prevista dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Occorre comunque tener presente che, essendo l'Euroritenuta ricompresa tra

¹³ L'art. 11, comma 4, della Direttiva 2003/48/CE prevede che «*L'applicazione della ritenuta alla fonte da parte dello Stato membro dell'agente pagatore non impedisce allo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo di tassare i redditi secondo la sua legislazione nazionale, fatta salva l'osservanza del trattato*».

le imposte rientranti nel perimetro applicativo del citato art. 165 del T.U.I.R., la detrazione del credito d'imposta ai sensi del comma 8, così come già affermato in precedenza, non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

IL RIMBORSO DELL'EURORITENUTA A SEGUITO DEL PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE AI FINI DELLA DEFINIZIONE DELLA PROCEDURA DI VOLUNTARY DISCLOSURE

Come già indicato nei paragrafi precedenti, l'Agenzia delle Entrate nella liquidazione delle istanze di *Voluntary Disclosure*, ha dato applicazione al comma 8 dell'art. 165 del T.U.I.R., non riconoscendo il credito d'imposta derivante dall'Euroritenuta se non indicato in dichiarazione dei redditi. Tale prassi è stata espressa dall'Agenzia delle Entrate nella propria circolare n.9/E del 5 marzo 2015.

In sede di *Voluntary bis*, questa possibilità è stata riconosciuta solamente nei confronti dei redditi di lavoro dipendente ed autonomo. Tuttavia, come indicato in precedenza, uno dei principi cardine della Direttiva 2003/48/CE era che il regime dell'Euroritenuta assicurasse l'eliminazione della doppia imposizione sul reddito.

In sede di *Voluntary Disclosure* la procedura si perfezionava esclusivamente con il completo e tempestivo pagamento degli atti

conclusivi dall'Agenzia delle Entrate, senza possibilità di un controllo giurisdizionale.

Tralasciando le difficoltà operative, l'impugnazione della liquidazione, avrebbe comportato il mancato perfezionamento della procedura, facendo venire meno tutti gli effetti premiali. Il contribuente avrebbe, quindi, valutato conveniente definire la procedura anche qualora non avesse ritenuto corretto il comportamento dell'ufficio. L'unica soluzione per poter ottenere il riconoscimento dell'Euroritenuta senza pregiudicare il perfezionamento della procedura di *Voluntary Disclosure* sarebbe quello di presentare istanza di rimborso delle somme trattenute a titolo di Euroritenuta a seguito del pagamento degli importi dovuti ai fini della definizione di procedura di collaborazione.

LA GIURISPRUDENZA DI MERITO, L'ORIENTAMENTO DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

La giurisprudenza italiana chiamata a decidere sull'argomento sin ad ora è praticamente unanime nel riconoscere il diritto al rimborso dell'Euroritenuta trattenuta al contribuente, di seguito sono riportate alcune recenti sentenze che si sono espresse in merito.

La Comm. trib. prov. di Varese, sezione III, con sentenza n. 309 del 30 maggio 2017 è stata chiamata a giudicare la richiesta di rimborso dell'Euroritenuta a seguito del versamento delle somme dovute ai fini della definizione della procedura di collaborazione volontaria. Il Collegio giudicante, ha accolto le ragioni del

ricorrente, affermando il seguente principio: *«l'impossibilità di compensare l'Euroritenuta con l'imposta sul reddito di capitali prevista in Italia nei casi di collaborazione volontaria e dunque, darebbe luogo ad una doppia imposizione in violazione della Direttiva 2003/48/CE e degli Accordi tra l'UE e gli Stati aderenti. Secondo l'art. 169 del T.U.I.R. le disposizioni nazionali si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli Accordi internazionali contro la doppia imposizione. Quindi il non riconoscimento assoluto dell'Euroritenuta sarebbe contrario sia alla normativa nazionale sia al diritto comunitario»*.

Successivamente, in un caso analogo al precedente, la Comm. trib. prov. di Genova, sezione II, con sentenza n. 1341 del 6 novembre 2017 ha affrontato un caso in cui l'Amministrazione esecutiva anche la decadenza al diritto al rimborso per le annualità più vecchie, in quanto l'istanza di rimborso sarebbe stata presentata oltre il termine di 48 mesi previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602¹⁴. Con riferimento a tale aspetto i giudici di merito hanno affermato quanto segue: *«Il Collegio osserva che l'art. 38 d.p.r. 602/73 riguarda i versamenti fatti nei*

¹⁴ L'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede che *«Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»*.

confronti dello Stato Italiano e quindi non si applica nella fattispecie: trova, invece, applicazione l'art. 21 secondo comma del D.Lgs 546/1992». Il secondo comma di tale articolo¹⁵ prevede che la domanda di restituzione dei tributi vada presentata entro due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto. Con riferimento all'impossibilità di compensare l'Euroritenuta con l'imposta sul reddito, prevista in caso di collaborazione volontaria, i giudici genovesi hanno deciso in maniera del tutto analoga ai giudici varesini, riconoscendo il diritto al rimborso in capo al contribuente.

Più recentemente la Comm. trib. prov. di Milano, sezione XI, con sentenze n. 19, 20 e 21 del 9 gennaio 2018 ha affermato gli stessi principi già riconosciuti nelle sentenze sopra richiamate. In particolare hanno precisato che: *«deve applicarsi al caso di specie quanto previsto dall'art. 10 d.lgs 84/2005¹⁶; tale norma prevede*

¹⁵ L'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che *«il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*.

¹⁶ L'art. 10 del D.Lgs 18 aprile 2005, n. 84 prevede che *«1. Allo scopo di eliminare la doppia imposizione che potrebbe derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 11 della direttiva 2003/48/CE, se gli interessi percepiti dal beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato sono stati assoggettati alla suddetta ritenuta, è riconosciuto*

espressamente il divieto di doppia imposizione sui medesimi redditi tassati in paesi diversi» e ancora «nel caso in cui non sia applicabile il citato art. 165, il beneficiario effettivo può richiedere il rimborso, rispettivamente dell'eccedenza o della ritenuta». A parere del Collegio, pertanto: «Il (...) ha pagato le euro ritenute in Svizzera e le imposte in Italia a seguito della procedura di collaborazione volontaria, così essendo soggetto proprio a quella doppia imposizione, vietata dalla direttiva 2003/48/ce e dall'art. 10 d.lgs 84/2005, la sua istanza di rimborso è dunque legittima ed il ricorso presentato deve pertanto essere accolto».

CONCLUSIONI

Si ritiene di condividere l'orientamento espresso dalle sentenze di merito sopra richiamato: non consentire il rimborso dell'Euroritenuta, infatti, comporterebbe una violazione del principio dell'eliminazione della doppia imposizione previsto dalla normativa comunitaria, dai trattati internazionali ed anche dalla normativa nazionale.

al beneficiario effettivo medesimo un credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Se l'importo della ritenuta operata di cui al comma 1 è superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero nel caso in cui non sia applicabile il citato articolo 165, il beneficiario effettivo può chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta; in alternativa, può utilizzare la modalità di compensazione prevista dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

Tra l'altro i principi richiamati dai giudici di prime cure erano già stati statuiti dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 23984, Sez. V, del 24 novembre 2016. Con tale sentenza i giudici hanno affermato, sempre con riferimento ad un caso di doppia imposizione, quanto segue: «*Invero, sia l'art. 3 TUIR, il quale fissa il principio dell'utile mondiale, sia l'art. 165 TUIR che impone regole interne per evitare l'eventualità della doppia imposizione, entrambe invocate dall'Agenzia, si applicano solo in assenza di norme pattizie di segno contrario. Non si applicano dunque quando la questione sia regolata da apposita Convenzione*».

Alla luce di quanto sopra riportato è pertanto possibile ritenere legittima la richiesta di rimborso delle somme versate a titolo di Euroritenuta da parte dei contribuenti che hanno aderito alla *Voluntary Disclosure*, se presentate entro i termini decadenziali previsti dall'art. 21 del D.Lgs n. 546 del 1992, ovvero entro ventiquattro mesi dalla data di pagamento delle somme dovute a seguito dell'adesione alla procedura di *Voluntary Disclosure*.