Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 949/2014

Sentenza del 24 aprile 2015

II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Zünd, Presidente,
Aubry Girardin, Stadelmann,
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento
1. A.A._____,
2. B.A._____,
entrambi patrocinati dall'avv. Filippo Solari,
ricorrenti,

contro

Divisione delle contribuzioni
del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona.

Oggetto
rimborso dell'imposta preventiva,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata l'8 settembre 2014 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.
Nell'elenco dei titoli e di altri collocamenti di capitali che hanno annesso alla dichiarazione d'imposta 2011, i coniugi A.A._____ e B.A._____ hanno indicato, sotto la rubrica "beni non soggetti all'imposta preventiva", il possesso di 1000 azioni della ditta C._____ SA e attribuito alle stesse un "valore imponibile" di fr. 100'000.--. Quale reddito lordo relativo a quei titoli hanno invece apposto un importo di fr. 0.--.
Il 19 giugno 2013, il fisco ha notificato a A.A._____ e B.A._____ la decisione di tassazione concernente l'imposta cantonale (IC) e l'imposta federale diretta (IFD) 2011.
Rispetto alla dichiarazione presentata, l'autorità di tassazione ha aggiunto ai redditi della sostanza mobiliare un importo di fr. 180'000.--, relativo a dividendi incassati dalla C._____ SA (trattandosi di una partecipazione qualificata, rientrante nella sostanza privata, il reddito lordo di fr. 300'000.--, che i contribuenti non avevano notificato ma di cui il fisco era venuto a conoscenza, è stato considerato nella misura del 60 %). Il valore imponibile delle azioni della C._____ SA è stato invece commisurato in fr. 5'650'000.--. Nella motivazione della decisione, l'Ufficio di tassazione ha rilevato che, siccome il reddito lordo di fr. 300'000.-- non era stato dichiarato, nemmeno andava concesso il rimborso dell'imposta preventiva.

B.
A.A._____ e B.A._____ hanno ribadito la propria domanda di rimborso dell'imposta preventiva in sede di reclamo, dopo aver sottolineato che la mancata dichiarazione del dividendo lordo di fr. 300'000.-- andava ricondotta a una semplice dimenticanza. Il 5 marzo 2014, il reclamo interposto contro la decisione di tassazione è stato tuttavia respinto, con la seguente motivazione:

"Nel caso specifico nella dichiarazione fiscale presentata non era stato indicato il dividendo in

questione. L'autorità fiscale a mente dell'art. 23 LIP ed in ossequio ai contenuti della sentenza TF 2C 95/2011 non ha concesso il rimborso. In questa sede dopo aver riesaminato l'incarto, l'autorità fiscale non può far altro che riconfermare che i redditi non dichiarati spontaneamente dal contribuente nell'elenco titoli, ma che sono stati aggiunti dall'autorità fiscale sulla base di documenti in suo possesso, non possono essere considerati come redditi regolarmente dichiarati. In questo caso si perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva".
La decisione su reclamo è stata confermata dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, con sentenza dell'8 settembre successivo.

C.
Il 13 ottobre 2014, A.A._____ e B.A._____ hanno impugnato il giudizio della Camera di diritto tributario con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale.
Facendo valere una violazione dell'art. 23 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), domandano anche in questa sede il rimborso dell'imposta preventiva prelevata sul reddito relativo alle azioni della C._____ SA, da loro detenute.
La Corte cantonale e la Divisione delle contribuzioni hanno rinunciato a presentare osservazioni al ricorso, limitandosi a chiederne la reiezione. Della risposta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, che pure ritiene che il gravame vada respinto, verrà per contro detto più oltre.

Diritto:

1.
Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale (art. 90 LTF) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF).
Esso è stato presentato in tempo utile dai destinatari del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse all'annullamento dello stesso (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (sentenze 2C 80/2012 del 16 gennaio 2013 consid. 1.1; 2C 95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 1 e 2C 601/2008 del 25 novembre 2008 consid. 1.1).

2.

2.1. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare, riferendosi all'oggetto del litigio, in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; il Tribunale federale tratta infatti simili critiche unicamente se sono state motivate in modo chiaro, circostanziato ed esaustivo (art. 106 cpv. 2 LTF; DTF 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

2.2. Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove addotte (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560; sentenza 2C 959/2010 del 24 maggio 2011 consid. 2.2 con ulteriori rinvii). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

3.

3.1. Secondo la giurisprudenza relativa all'art. 23 LIP, per evitare di perdere il proprio diritto al rimborso, il contribuente deve annunciare sia il reddito colpito dall'imposta preventiva sia la sostanza da cui esso proviene nella prima dichiarazione d'imposta presentata all'autorità fiscale dopo la scadenza della prestazione imponibile, oppure fornire indicazioni complementari che possano essere prese in considerazione prima della crescita in giudicato della tassazione che lo riguarda. Altrimenti detto, il contribuente può quindi salvaguardare il suo diritto al rimborso anche facendo una dichiarazione a posteriori, fino alla crescita in giudicato della tassazione ordinaria (sentenza 2C 95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1 con ulteriori rinvii).

3.2. Il contribuente deve dichiarare egli stesso i redditi sottoposti all'imposta preventiva. In generale,

poco importa che le autorità fiscali possano rendersi conto del carattere incompleto della dichiarazione e avere accesso alle informazioni mancanti, domandandole o effettuando un paragone con incarti fiscali di terzi. Di principio, il fisco deve in effetti poter presupporre che il contribuente ha compilato la sua dichiarazione in maniera esatta e completa, in conformità agli obblighi che gli incombono, segnatamente giusta l'art. 124 cpv. 2 legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e l'art. 42 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Un dovere di indagine ulteriore da parte del fisco è dato di regola solo se la dichiarazione fiscale contiene degli errori evidenti (sentenza 2C 95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1 con ulteriori rinvii).

4.

4.1. Quale autorità incaricata di controllare che le prescrizioni federali in materia siano applicate in modo uniforme (art. 34 LIP), l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha comunicato la sua pratica riguardo alla perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP nella circolare n. 40 dell'11 marzo 2014, che abroga le circolari n. 8 dell'8 dicembre 1978 e n. 14 del 29 dicembre 1988 (testo consultabile sul sito www.estv.admin.ch, dal quale può anche essere direttamente scaricato).
Alla cifra 3.2 di tale documento, essa indica tra l'altro che:

"Sono in particolare considerate come non conformi all'articolo 23 LIP le seguenti situazioni:
La dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva viene fatta dopo la crescita in giudicato della tassazione ordinaria.
La dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva viene fatta sulla base di una richiesta, un'ingiunzione o di un altro intervento dell'autorità fiscale in merito a questi redditi. Le semplici correzioni di redditi già dichiarati, effettuate dall'autorità fiscale (errore di trascrizione, dichiarazione di redditi netti, adeguamento delle quote private delle spese non giustificate commercialmente presso i detentori delle partecipazioni, differenze di valutazione, ecc.) non hanno come conseguenza la perdita del diritto al rimborso dell'importo ripreso.
La dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva da parte del contribuente o dei suoi eredi nell'ambito di un'autodenuncia spontanea secondo gli articoli 153a, 175 capoversi 3 e 4 LIFD e gli articoli 53a e 56 capoversi 1bis e 1ter della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) ...".

4.2. Le circolari dell'Amministrazione federale delle contribuzioni sono ordinanze amministrative indirizzate alle amministrazioni fiscali cantonali, mediante le quali l'autorità esplicita l'interpretazione che intende dare alla legge ai fini di un'applicazione uniforme e rispettosa della parità di trattamento (sentenza 2C 455/2014 del 27 gennaio 2015 consid. 3.5, destinato alla pubblicazione; sentenza 2C 105/2009 del 18 settembre 2009 consid. 6.4.1).
Simili atti non hanno forza di legge e non vincolano né i singoli contribuenti né i tribunali (133 II 305 consid. 8.1 pag. 315). Nella misura in cui riflettono il senso reale del testo legale e propongono un'interpretazione corretta e adeguata al caso specifico, anche le istanze di ricorso devono tuttavia tenerne conto (DTF 136 V 295 consid. 5.7 pag. 308; sentenza 2C 105/2009 del 18 settembre 2009 consid. 6.4.1).

5.
Nel giudizio impugnato, la Corte cantonale ha ricordato che, per evitare di perdere il proprio diritto al rimborso, il contribuente deve annunciare egli stesso il reddito colpito dall'imposta preventiva così come la sostanza da cui esso proviene e che ciò non era nella fattispecie avvenuto.
In questo contesto, ha in particolare respinto:
sia l'argomentazione - basata sul richiamo alla cifra 3.2 della citata circolare n. 40 - secondo cui l'indicazione di un reddito di fr. 0.-- in luogo di un reddito di fr. 300'000.-- dovesse portare ad una semplice correzione del reddito già dichiarato, senza alcuna conseguenza riguardo al diritto di rimborso;
sia l'argomentazione secondo cui l'obbligo di dichiarazione del reddito corretto fosse stato adempiuto attraverso la sottoscrizione da parte di A.A._____, in qualità di amministratore unico della C._____ SA, del modulo 103, per mezzo del quale la società ha notificato il dividendo lordo di fr. 300'000.-- e l'imposta preventiva prelevata sullo stesso all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

6.
Nell'impugnativa, i ricorrenti non mettono (più) in discussione che oggetto della dichiarazione fiscale

devono essere tanto il reddito quanto la sostanza. Come già rilevato, così è in effetti richiesto dalla giurisprudenza relativa all'art. 23 LIP (precedente consid. 3.2). Per contro, essi riaffermano che l'autorità ha semplicemente "rettificato" il valore del reddito da sostanza mobiliare legato alle azioni della C._____ SA da 0.-- a 180'000.--, ragione per la quale il loro diritto al rimborso dell'imposta preventiva non sarebbe affatto estinto. A torto, tuttavia.

6.1. Come osservato anche dall'Amministrazione federale delle contribuzioni nella sua risposta, inserendo l'importo di fr. 0.-- nella casella corrispondente al reddito delle azioni C._____ SA, gli insorgenti non hanno dato un valore sbagliato a un elemento dichiarato; al contrario, hanno indicato - in maniera ancor più evidente di quanto avrebbero potuto fare lasciando la casella vuota - di non avere ricevuto alcunché. Avendo omesso di notificare il reddito percepito - come per altro esplicitamente ammesso nel reclamo inoltrato contro la decisione di tassazione - i ricorrenti hanno quindi manifestamente violato anche l'art. 23 LIP che, in relazione con gli art. 124 cpv. 2 LIFD e l'art. 42 cpv. 1 LAID, imponeva loro di compilare una dichiarazione esatta e completa, quindi di dichiarare i redditi sottoposti all'imposta preventiva (precedente consid. 3.2).

6.2. Per i motivi appena indicati - ovvero per il fatto che apponendo l'importo di fr. 0.-- nella casella corrispondente al reddito delle azioni C._____ SA gli insorgenti hanno esplicitamente notificato di non avere percepito nulla - a priori escluso è nel contempo il tentativo di criticare la mancata assimilazione della fattispecie al caso di una semplice correzione, a norma della cifra 3.2 della circolare n. 40. Come rilevato dalla Corte cantonale, essa si riferisce infatti solo alla correzione di "redditi già dichiarati", ovvero ad una fattispecie che non è in casu data siccome - e per altro attraverso la compilazione della rubrica "beni non soggetti all'imposta preventiva" - i contribuenti hanno comunicato al fisco di non avere beneficiato di nessun reddito.

7.
La mancata dichiarazione del reddito relativo alle azioni della ditta C._____ SA, in violazione dell'art. 23 LIP, non può d'altra parte essere considerata sanata nemmeno attraverso la sottoscrizione da parte di A.A._____ del modulo 103, con cui la C._____ SA ha notificato il dividendo lordo di fr. 300'000.-- e l'imposta preventiva prelevata sullo stesso all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

7.1. A.A._____ ha infatti sottoscritto detto modulo solo in qualità di amministratore unico della società obbligata, quale debitrice della prestazione imponibile, a rispettare il suo obbligo di rendiconto e di versamento dell'imposta dovuta (art. 10 cpv. 1 e 38 cpv. 2 LIP; art. 21 cpv. 1 dell'Ordinanza sull'imposta preventiva del 19 dicembre 1966 [OIPrev; RS 642 211].

7.2. Anche volendo ignorare che la società e l'azionista sono soggetti giuridici e fiscali diversi, non si può inoltre non rilevare che la presentazione del rendiconto e il versamento dell'imposta da parte del debitore della stessa devono essere rivolti all'Amministrazione federale delle contribuzioni, mentre l'istanza di rimborso - qui in discussione - dev'essere formulata alle autorità fiscali ticinesi unitamente alla dichiarazione d'imposta (art. 30 cpv. 1 LIP; art. 4 cpv. 1 del regolamento cantonale di applicazione concernente la legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta del 18 ottobre 1994 [RL/TI 10.2.6.1]).

7.3. Ritenuto che è proprio nei confronti delle autorità fiscali ticinesi, e non di altre autorità, che i ricorrenti avevano l'obbligo di compilare una dichiarazione esatta e completa rispettivamente di notificare i redditi sottoposti all'imposta preventiva e che gli stessi non vi hanno provveduto, non resta pertanto che confermare il giudizio impugnato, con cui la Corte cantonale constata la perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva da loro versata (sentenza 2C 95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 4.1 seg.).

8.

8.1. Per quanto precede, il ricorso si rivela infondato e dev'essere respinto.

8.2. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono quindi poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.
Le spese giudiziarie di fr. 4'000.-- sono poste a carico dei ricorrenti, in solido.

3.
Comunicazione al patrocinatore dei ricorrenti, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

Losanna, 24 aprile 2015

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Zünd

Il Cancelliere: Savoldelli