

TI_GERICHTE 80.2018.80 vom 28. März 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-03-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.80

FR: TI_GERICHTE 80.2018.80 du 28 mars 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.80 del 28 marzo 2018

Regeste

Imposta preventiva: rimborso, presupposti, tassazione d'ufficio che include il dividendo, inoltro della dichiarazione con il reclamo, perenzione LIP 23; LIFD 130.2

Erwägungen

E. 1

ha notificato ai contribuenti la decisione di tassazione IC/IFD 2013, allestita d'ufficio. Il reddito imponibile complessivo è stato commisurato in fr. 86'600.– per l'IC e in fr. 94'200.– per l'IFD. Nella motivazione allegata, l'autorità fiscale ha spiegato quanto segue: Richiamata la diffida del 17.10.2014, ritenuto che alla richiesta in essa contenuta non è stato dato seguito, si procede con la tassazione d'ufficio. La tassazione d'ufficio è stata eseguita in applicazione degli art. 204 cpv. 2 della LT e 130 cpv. 2 della LIFD. Il contribuente può impugnare la tassazione operata d'ufficio soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta. Il reclamo dev'essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova. Ciò significa che al reclamo dev'essere allegata la dichiarazione d'imposta debitamente compilata e corredata da tutti i certificati, attestazioni, documenti, ecc. Vi rendiamo attenti che un eventuale reclamo con modalità e contenuti che non soddisfano i requisiti di legge verrà dichiarato irricevibile. Di conseguenza la tassazione d'ufficio diventerà definitiva. C. Il medesimo giorno (4 febbraio 2015), la dichiarazione d'imposta 2013, stampata e sottoscritta dai contribuenti il 2 febbraio 2015, è stata trasmessa all'RS 1. I contribuenti hanno in particolare indicato un reddito imponibile complessivo di fr. 90'146.– e hanno postulato un rimborso dell'imposta preventiva di complessivi fr. 24'565.55. D. Con lettera del 9 febbraio 2015 RI 1, anche in rappresentanza della moglie, ha informato l'autorità fiscale di aver ricevuto la decisione di tassazione (allestita d'ufficio) per l'anno 2013 il giorno successivo all'invio della dichiarazione d'imposta 2013, scusandosi parimenti per il “grande ritardo” causato dalla difficoltà nella sua compilazione e dall'attesa di alcuni documenti mancanti. Ha dunque chiesto “di rivedere la tassazione d'ufficio in quanto avremmo diritto, ad un, per noi, grosso rimborso di imposta preventiva, tutto documentato dalla nostra dichiarazione”. E. Con decisione su reclamo del 28 marzo 2018, l'RS 1 ha accertato un reddito complessivo di fr. 93'600.– e ha respinto la richiesta di ottenere il rimborso dell'imposta preventiva. Nella motivazione allegata, l'autorità fiscale ha indicato che la decisione di tassazione per l'anno 2013, allestita d'ufficio, in mancanza della trasmissione della dichiarazione d'imposta, sarebbe stata impugnata “nei termini di legge”, e di aver preso in considerazione, per l'evasione del reclamo, la dichiarazione fiscale prodotta dai contribuenti. Ha in particolare negato la restituzione dell'imposta preventiva in applicazione dell'art. 23 LIP (secondo cui chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dalla imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene, perde il diritto al rimborso dell'imposta

preventiva dedotta da questo reddito) in relazione al dividendo versato dalla _____. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 2 e RI 1 contestano la decisione impugnata, limitatamente alla negata restituzione dell'imposta preventiva per i dividendi percepiti dalla _____. Sostengono in particolare di non aver ricevuto alcuna risposta in merito al loro scritto del 9 febbraio 2015, mediante il quale hanno comunicato, per raccomandata, all'autorità fiscale che la trasmissione della dichiarazione d'imposta 2013, debitamente compilata, si sarebbe incrociata con l'emanazione della decisione di tassazione IC/IFD 2013, (allestita d'ufficio) del 4 febbraio 2015. Ritengono di aver regolarmente indicato nella dichiarazione d'imposta 2013 le azioni e i dividendi versati dalla _____, come nelle dichiarazioni dei periodi fiscali precedenti "dove altri versamenti di dividendi hanno potuto beneficiare del rimborso dell'imposta preventiva". A loro dire, in casu l'art. 23 LT (recte LIP) non potrebbe trovare applicazione, poiché la dichiarazione in questione sarebbe stata inoltrata spontaneamente e prima di aver ricevuto la decisione di tassazione allestita d'ufficio "senza alcuna reticenza sui valori fiscali oggetto del presente ricorso". G. Con le proprie osservazioni dell'11 giugno 2018, l'RS 1 ritiene, in estrema sintesi e in particolare che, nella fattispecie in esame, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non sarebbe adempiuto, poiché la dichiarazione dei dividendi in questione non rispetterebbe quanto disposto dall'art. 23 LIP, difettando il requisito della spontaneità, a causa dell'intervento dell'autorità di tassazione. Si rimette in ogni caso al giudizio di questa Corte. Diritto

E. 1.1

Come ricordato, i contribuenti sono stati sottoposti a tassazione d'ufficio, per il fatto di non aver presentato la dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2013, neppure dopo una diffida e la multa disciplinare, loro inflitta il 18 novembre 2014 per violazione degli obblighi procedurali. Nella decisione di tassazione del 4 febbraio 2015, l'Ufficio di tassazione ha in particolar modo inserito fra i proventi imponibili un reddito della sostanza di fr. 42'000.–, corrispondente al 60% del dividendo versato dalla _____ SA di _____. Presentando la dichiarazione d'imposta 2013, lo stesso giorno in cui è stata loro intimata la decisione di tassazione d'ufficio, i contribuenti hanno dichiarato il dividendo in questione, chiedendo il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta dalla società (fr. 24'500.–). L'Ufficio di tassazione ha tuttavia negato il rimborso dell'imposta preventiva, argomentando sostanzialmente che il dividendo litigioso non era stato dichiarato spontaneamente, ma lo era stato solo dopo che l'autorità stessa lo aveva già inserito nella decisione di tassazione d'ufficio.

E. 1.2

Secondo l'art. 23 LIP, chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da tale reddito. Secondo il Tribunale federale le prescrizioni legali di cui l'art. 23 LIP sanziona la violazione sono, in particolare, gli articoli 124 cpv. 2 e 125 cpv. 1 LIFD, norme che impongono al contribuente di dichiarare egli stesso i suoi elementi imponibili ("Pflicht zur Selbstdeklaration"; cfr. Zweifel / Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3 a ediz., Basilea 2017, n. 18 ad art. 124 LIFD), coerentemente con la procedura di tassazione mista applicabile in materia di imposta sul reddito e sulla sostanza (cfr. Zwahlen, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. II/2, 2 a ediz., Basilea 2012, n.

3 ad art. 23 LIP, secondo cui l'art. 23 LIP si fonda sul principio dell'autodichiarazione [“Grundsatz der Selbstdeklaration”] proprio del sistema delle imposte dirette). Ne consegue che il contribuente che voglia salvaguardare il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, deve dichiarare egli stesso gli elementi di reddito e di sostanza (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.3.3). In generale, quest'obbligo è adempiuto menzionando gli elementi in questione nell'elenco dei titoli allegato alla dichiarazione d'imposta (sentenza 2C_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2.1; sentenza 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 5 e 7.3; sentenza dell'11 ottobre 2011 n. 2C_95/2011, in ASA 81 p. 71 = RF 66/2011 p. 963 = RDAF 2012 II p. 72, consid. 3; cfr. decisione CDT dell'8 settembre 2014, consid. 2.2, inc. 80.2014.90; decisione CDT del 29 dicembre 2015, consid. 2.2, inc. 80.2014.76/77).

E. 1.3

Il contribuente deve inoltre dichiarare spontaneamente i redditi sottoposti all'imposta preventiva. Come già ricordato in precedenti decisioni della Camera, poco importa – ad esempio – 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 abbia compilato la sua dichiarazione in maniera esatta e completa, in conformità agli obblighi che gli incombono, segnatamente giusta l'art. 124 cpv. 2 LIFD 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_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2.1; sentenza 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 3.2, con riferimento alla sentenza 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1 e ulteriori rinvii).

E. 1.4

La giurisprudenza del Tribunale federale richiede una prima dichiarazione spontanea (con la dichiarazione d'imposta) o tutt'al più una notifica successiva, che deve tuttavia intervenire in un momento tale da permettere ancora di tener conto, nella decisione di tassazione, del reddito non dichiarato, che è stato assoggettato alla ritenuta d'imposta. Ne discende a contrario che il rimborso deve essere escluso per esempio nel caso di una tassazione d'ufficio (art. 130 cpv. 2 LIFD e art. 46 cpv. 3 LAID), ma anche se l'autorità competente ha adottato misure di indagine, per verificare se siano stati conseguiti redditi assoggettati alla ritenuta dell'imposta preventiva (cfr. la sentenza del TF 2C_85/2015 del 16 settembre 2015). Sia nel caso di una tassazione d'ufficio sia se l'Ufficio di tassazione ha intrapreso delle verifiche di sua iniziativa, non si è in presenza di una dichiarazione spontanea. In tutti i casi, il contribuente non ha adempiuto gli obblighi di collaborazione che gli competono nell'ambito della procedura di tassazione delle imposte dirette. Non si può pertanto parlare di una dichiarazione spontanea, che giustifica il rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP (sentenza del TF 2C_322/2016 del 23 maggio 2016 consid. 3.2.2).

E. 1.5

In seguito all'evoluzione della giurisprudenza del Tribunale federale, ed in particolar modo a due sentenze (2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 e 2C_80/2012 del 16 gennaio 2013), che avevano negato la conformità di due circolari dell'AFC con l'art. 23 LIP, l'AFC ha

adottato la nuova Circolare n. 40 dell'11 marzo 2014 ("Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP"). La stessa non ha forza di legge e non vincola né i contribuenti né i Tribunali, ma nella misura in cui riflette il testo reale del testo di legge e ne propone un'interpretazione corretta ed adeguata al caso di specie, anche le istanze di ricorso ne possono tenere conto. L'Alta Corte ha peraltro già ritenuto conforme ad una corretta interpretazione dell'art. 23 LIP la circolare in parola (sentenza 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 4.2 ed ulteriori riferimenti; decisione CDT del 29 dicembre 2015, consid. 2.3, inc. 80.2015.76/77). Al paragrafo 3.1, la Circolare n. 40 dell'AFC considera dichiarata correttamente, ex art. 23 LIP, l'esposizione, nella prima dichiarazione d'imposta, dei redditi colpiti dall'imposta preventiva o la sostanza da cui essi provengono. Inoltre, i redditi dichiarati successivamente dal contribuente, ma prima della crescita in giudicato della decisione di tassazione ordinaria, possono essere ancora considerati dichiarati spontaneamente ai sensi della predetta norma, a condizione che il contribuente non abbia omesso l'esposizione dei redditi o della sostanza intenzionalmente o con l'intento di commettere una sottrazione d'imposta, e questo comportamento è stato scoperto dalle Autorità fiscali.

E. 2.1

Come appena ricordato, la tassazione d'ufficio preclude, in linea di principio, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Ciò è coerente con i presupposti della tassazione d'ufficio, che interviene quando il contribuente, nonostante diffida, non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili (art. 130 cpv. 2 LIFD e art. 46 cpv. 3 LAID). Questa conclusione sembra tuttavia messa in discussione dalle considerazioni contenute nella già citata circolare n. 40 dell'AFC, che alla cifra 3.3 propone le seguenti considerazioni: 3.3 Tassazione d'ufficio Se il contribuente non adempie i propri obblighi procedurali non presentando la dichiarazione d'imposta o dichiarando solo in parte i propri redditi, l'autorità di tassazione esegue la tassazione d'ufficio, in base a una valutazione coscienziosa, secondo l'articolo 130 LIFD e l'articolo 46 capoverso

E. 2.2

Una lettura affrettata della circolare potrebbe condurre alla conclusione che il contribuente, che non ha presentato alcuna dichiarazione ed è conseguentemente stato sottoposto ad una tassazione d'ufficio completa, abbia diritto al rimborso dell'imposta preventiva più facilmente di quello che ha presentato solo una dichiarazione parzialmente incompleta ed è quindi stato sottoposto ad una tassazione d'ufficio parziale. Infatti, con riferimento alla prima ipotesi, la circolare afferma che la dichiarazione inoltrata con il reclamo "può essere paragonata ad una dichiarazione conforme"; in relazione alla seconda, invece, il diritto al rimborso è dato solo se si tratta della correzione di redditi già dichiarati oppure se gli elementi colpiti dall'imposta preventiva non erano ancora noti all'autorità fiscale e sono stati dichiarati spontaneamente dal contribuente nell'ambito della procedura di reclamo contro la tassazione d'ufficio. Se così fosse, si dovrebbe concludere che è meno grave non presentare alcuna dichiarazione d'imposta piuttosto che una dichiarazione incompleta (cfr. Macchi/Gamboni/Pamini, Imposta preventiva: novità in tema di rimborso, in EF 2018, p. 95 ss., p. 97 s.; v. anche Fischer/Ramp, Kreisschreiben 40 der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung – Trend zu Formalisierung und zur Bürokratisierung?, in ST 2014 p. 503 ss., in particolare p. 508).

E. 2.3

La circolare deve tuttavia essere letta alla luce della legge e della giurisprudenza. È pertanto necessario distinguere, sia nel caso di una tassazione d'ufficio completa sia di una parziale, a seconda del modo in cui l'autorità di tassazione è venuta a conoscenza del reddito che è stato sottoposto alla ritenuta dell'imposta preventiva. Se, nell'ambito delle indagini svolte nel corso della procedura di tassazione d'ufficio, l'autorità ha appreso dell'esistenza di uno di questi redditi, grazie alle verifiche intraprese di sua iniziativa, è evidente che la successiva dichiarazione, presentata con il reclamo contro la tassazione d'ufficio, non può più essere considerata una dichiarazione spontanea. Come già ricordato, anche se il contribuente ha presentato una dichiarazione d'imposta, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, se il reddito viene dichiarato solo "sulla base di una richiesta, un'ingiunzione o di un altro intervento dell'autorità fiscale in merito a questi redditi" (cfr. circolare n. 40 dell'AFC, cifra 3.2). Diverso il caso in cui l'autorità fiscale ha notificato una decisione di tassazione d'ufficio al contribuente e quest'ultimo, con il reclamo, presenta una dichiarazione completa dei suoi redditi e della sua sostanza, facendo emergere un reddito della sostanza, che è stato sottoposto alla ritenuta dell'imposta preventiva ma che non è stato considerato nella decisione di tassazione. In questa variante, ricevendo la dichiarazione d'imposta con l'allegata richiesta di rimborso dell'imposta preventiva, l'Ufficio di tassazione viene a conoscenza di un reddito, la cui esistenza non era emersa dall'indagine intrapresa in seguito alla mancata collaborazione del contribuente. In queste circostanze, si può comprendere che l'autorità conceda il rimborso dell'imposta preventiva, poiché la dichiarazione, pur essendo stata inoltrata dopo che degli accertamenti erano già stati svolti, ha comunque permesso di assoggettare all'imposta sul reddito un provento che altrimenti non sarebbe stato imposto. D'altra parte, è difficile immaginare che un contribuente sottoposto a tassazione d'ufficio sia incentivato a dichiarare un reddito della sostanza, di cui l'Ufficio di tassazione non è venuto a conoscenza, e che vada incontro in tal modo al pagamento dell'imposta sul reddito, sapendo che gli sarà precluso il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta su questo reddito. Anche – se non a maggior ragione – qualora l'Ufficio di tassazione abbia intrapreso una tassazione d'ufficio completa, non avendo il contribuente presentato alcuna dichiarazione d'imposta, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, in seguito alla presentazione di una dichiarazione con il reclamo contro la tassazione per apprezzamento, presuppone pertanto che il reddito della sostanza per il quale viene chiesto il rimborso non sia già stato considerato nella decisione di tassazione impugnata. Se lo è stato, si deve concludere che l'autorità competente ha avuto conoscenza del reddito sottoposto all'imposta preventiva, in seguito alle misure di indagine adottate nell'ambito della procedura di tassazione d'ufficio, e non invece grazie alla collaborazione del contribuente. Ammettere il rimborso anche in questa ipotesi, equivarrebbe a privilegiare indebitamente un contribuente che, per aver violato i suoi obblighi procedurali, è stato sottoposto a tassazione d'ufficio, rispetto ad uno che abbia presentato una dichiarazione, omettendo tuttavia di indicare il reddito della sostanza sottoposto a imposta preventiva. Quest'ultimo contribuente perde infatti il diritto al rimborso dell'imposta trattenuta alla fonte, anche qualora completi successivamente la dichiarazione, dopo che l'autorità di tassazione abbia già appreso dell'esistenza del reddito in questione con i propri mezzi.

E. 2.4

Tornando alla fattispecie in esame, i ricorrenti sono stati sottoposti ad una tassazione d'ufficio completa, non avendo presentato alcuna dichiarazione d'imposta. Prima dell'avvio della procedura di tassazione d'ufficio sono stati diffidati ed è stata loro inflitta una multa per violazione degli obblighi procedurali. È indiscutibile pertanto che i contribuenti siano venuti meno ai loro obblighi di collaborazione e che l'Ufficio di tassazione si sia visto costretto a procedere ad una tassazione per apprezzamento. Dagli atti si evince che l'autorità di tassazione, che doveva sapere che RI 1 era azionista della _____ SA dalle dichiarazioni dei precedenti periodi fiscali, ha verificato, tramite consultazione della banca dati "CST [Controllo dello Stato dei Titoli]-P/Panoramica dei valori", che la società avesse versato dividendi nel periodo fiscale in discussione. Ha in tal modo appreso che era stato pagato un dividendo di 700 franchi per azione, con scadenza il 10 ottobre 2013. L'importo di fr. 70'000.-, con la riduzione del 40% prevista per l'imposizione dei dividendi da partecipazioni qualificate detenute nella sostanza privata, è così stato inserito fra i proventi imponibili. Quando i ricorrenti hanno interposto reclamo contro la tassazione d'ufficio, allegando la dichiarazione d'imposta con i relativi allegati, l'Ufficio di tassazione conosceva pertanto già l'esistenza del dividendo in discussione, che aveva già considerato nel calcolo del reddito imponibile. Ne consegue che la dichiarazione dei contribuenti non "può essere paragonata ad una dichiarazione conforme" (cfr. la circolare n. 40 dell'AFC, cifra 3.3), atta a giustificare il rimborso dell'imposta preventiva.

E. 2.5

La decisione impugnata, con la quale l'Ufficio di tassazione ha negato il rimborso dell'imposta preventiva, trattenuta sul dividendo erogato dalla _____ SA, si rivela pertanto legittima.

E. 3

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.