

TI_GERICHTE 80.2022.228 vom 27. Juli 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-07-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.228

FR: TI_GERICHTE 80.2022.228 du 27 juillet 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.228 del 27 luglio 2022

Regeste

Imposta preventiva: rimborso, presupposti, prestazioni valutabili in denaro, dichiarazione solo dopo verifica dell'AFC, perenzione

Erwägungen

E. 10

aprile 2017 rientrava presso l'RS 1 (di seguito: UT) una nuova Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2015, firmata personalmente dal contribuente il 24 marzo 2017 (stampata il 23.03.2017 alle 18:51). Sempre per quanto qui d'interesse, i contribuenti dichiaravano fr. 1'609.■ quali redditi da sostanza mobiliare e fr. 1'353'239.■ quali titoli e capitali (stato al 31.12.2015). Quali altri redditi della sostanza mobiliare erano stati esposti “vantaggi da partecipazioni societarie da quantificare” in ragione di fr. 1'000.■. Nell'Elenco dei titoli, questa volta sotto la Rubrica A “Beni soggetti all'imposta preventiva”, figurava “sostanza da quantificare in sede di autodenuncia”, il cui valore imponibile era di fr. 1.■ (stato al 31.12.2015) e per il cui reddito lordo non era compilata la casella di riferimento. Il Modulo 8 (“Partecipazioni qualificate nella sostanza privata”) riportava la partecipazione in _____ e società controllate da quantificare in particolare _____” il cui valore fiscale era di fr. 1.■ (stato al 31.12.2015) e il reddito lordo, come già anticipato, di fr. 1'000.■. I contribuenti non richiedevano alcun rimborso dell'imposta preventiva. d. L'11 aprile 2017, dopo aver effettuato una verifica fiscale presso la _____, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) notificava alla rappresentante, la RA 1, il conteggio delle prestazioni valutabili in denaro, royalties passive non riconosciute e spese di natura privata concesse dalla società nel corso degli esercizi dal 2011 al 2015. In particolare, per l'esercizio 2015, l'AFC aveva accertato una prestazione imponibile pari a fr. 98'160.■, cui si applicava l'imposta preventiva del 35%. Nel suo scritto, l'AFC, oltre a sottolineare che “in virtù dell'art. 14 cpv. 1 LIP, l'imposta preventiva d[oveva] essere addossata ai beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro”, richiedeva alla società il pagamento dell'imposta preventiva entro trenta giorni. L'AFC specificava altresì che avrebbe informato del conteggio l'amministrazione cantonale competente in materia di IFD, “al più tardi non appena [avesse] ricevuto il versamento dell'imposta preventiva”. e. I coniugi _____ firmavano una nuova Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2015 nell'ottobre 2017. Il Modulo 1, comprensivo degli allegati, “rientra[va]” presso l'UT il 10 novembre 2017 (v. prima pagina in basso). La lettera d'accompagnamento evidenziava che la dichiarazione 2015 era stata “completata in seguito all'autodenuncia presentata nel 2016 e al verbale di audizione del 22 agosto 2017”. Per quanto qui d'interesse, i contribuenti dichiaravano redditi da titoli e capitali pari a fr. 72'820.■ e, per la sostanza, esponevano titoli e capitali in ragione di fr. 21'206'347.■ (stato al 31.12.2015). Dall'Elenco dei titoli ed in particolare dal Modulo 8, si evince che il contribuente aveva

beneficiario di una prestazione valutabile in denaro da parte della _____ di fr. 98'160.■ e che tale reddito veniva dichiarato tra le partecipazioni i cui redditi erano soggetti all'imposta preventiva. I contribuenti chiedevano il rimborso dell'imposta preventiva complessiva in ragione di fr. 37'144.80. B. Con decisione dell'11 giugno 2020, l'UT notificava ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2015, nella quale commisurava il reddito da titoli e capitali in fr. 112'084.■ e gli altri redditi della sostanza mobiliare in fr. 8'800.■. A motivo, l'autorità di tassazione adduceva rispettivamente “ valori rettificati in base agli importi effettivi ” e “ aggiunta di vantaggi goduti in ambito societario ”. Per la determinazione della sostanza, l'UT aveva aggiunto fr. 19'853'109.■ a quanto dichiarato quali titoli e capitali, argomentando che i “ valori [erano stati] rettificati in base agli importi effettivi ”, e fr. 500'000.■ quali altri elementi della sostanza mobiliare, con la motivazione “ situazione al 31.12.2015 o a fine imponibilità ”. Di conseguenza, il reddito imponibile era di fr. 661'800.■ per l'IC (fr. 873'400.■ determinanti per l'aliquota) e di fr. 685'900.■ per l'IFD (determinanti per l'aliquota: fr. 878'800.■). Per la sola imposta cantonale, la sostanza imponibile era stata stabilita in fr. 19'294'000.■ (determinanti per l'aliquota: fr. 23'144'000.■). L'imposta dovuta ammontava a fr. 157'145.45 per l'IC e a fr. 78'678.90 per l'IFD. A titolo di rimborso dell'imposta preventiva, l'UT riconosceva unicamente fr. 2'788.80, respingendo la “ istanza di rimborso [...] in tutto o in parte ”. C. Il 25 giugno 2020, la RA 1 presentava reclamo contro la suddetta decisione, lamentando sia il mancato riconoscimento del rimborso dell'imposta preventiva in ragione di fr. 34'356.■ sia “ l'assoggettamento all'imposta sui redditi dei vantaggi per CHF 8'800 malgrado [fossero] già stati ripresi nell'importo di CHF 98'160 ”. A mente della rappresentante, da un lato, la motivazione “ istanza di rimborso respinta in tutto o in parte ” non era sufficientemente comprensibile per i contribuenti che pertanto chiedevano delle delucidazioni in merito. D'altro canto, la RA 1 riteneva che il criterio della spontaneità secondo il nuovo diritto in vigore dal 1° gennaio 2019, comunque applicabile alla fattispecie, così come i requisiti formali e temporali per richiedere ed ottenere il rimborso dell'imposta preventiva, fossero adempiuti. Infine, la rappresentante sottolineava che l'importo di fr. 8'800.■ accertato dall'UT era già contemplato nell'importo riferito alla prestazione valutabile in denaro: tassarlo avrebbe comportato riprendere due volte il medesimo reddito. D. Il 27 luglio 2022, l'UT respingeva integralmente il reclamo contro le decisioni di tassazione IC/IFD 2015 e negava l'ulteriore richiesta di rimborso dell'imposta preventiva con la seguente motivazione: i contribuenti, per il tramite del loro rappresentante, contestano il mancato rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sulle prestazioni valutabili in denaro concesse dalla società _____. Le prestazioni valutabili in denaro (quantificate in CHF 98'160.■) imposte ai contribuenti si riferiscono a royalties passive non riconosciute e spese di natura privata e sono state riscontrate a seguito di un controllo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni terminato in data 11 aprile 2017. Secondo l'art. 23 cpv. 1 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 questo reddito”. Secondo la giurisprudenza, affinché un reddito possa essere considerato “dichiarato” (in tempo utile) ai sensi dell'art. 23, cpv. 1 LIP, è necessario in particolare che la dichiarazione sia spontanea ossia che derivi da un'iniziativa del contribuente stesso e non sia la conseguenza di un intervento dell'autorità fiscale (sentenza del tribunale federale 2C_1052/2019 18 maggio 2020). È unicamente dopo la determinazione delle prestazioni valutabili in denaro da parte dell'AFC che i contribuenti hanno provveduto a dichiarare

questi redditi, con la riconsegna della dichiarazione fiscale 2015, avvenuta il 10 novembre 2017. Le condizioni esposte nell'art. 23, cpv. 1 LIP non sono quindi adempiute, si procede quindi a verificare se i redditi non siano stati dichiarati per negligenza (art. 23, cpv. 2). I contribuenti detengono, in maniera indiretta, la totalità delle azioni _____. Il signor RI 1, oltre ad essere un dipendente della SA, risulta esserne anche il presidente. Considerato quanto sopra esposto e il fatto che le prestazioni valutabili in denaro a favore dei contribuenti si riferiscono a royalties passive non riconosciute e a spese di natura privata, è possibile affermare che, già nel 2015, i contribuenti fossero a conoscenza di queste prestazioni a loro favore poiché ne hanno deciso la concessione e ne hanno beneficiato (sentenza 2C_792/2021 del tribunale federale del 14 marzo 2022). L'UT concedeva il rimborso dell'imposta preventiva unicamente in ragione di fr. 2'788.80, come in prima istanza. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 e RI 2, rappresentati dalla RA 1, si aggravano contro il mancato riconoscimento del rimborso dell'imposta preventiva e chiedono che l'imposta preventiva pari a fr. 34'356.■ sia rimborsata e che l'aggiunta di vantaggi per fr. 8'800.■ sia annullata. Il rimborso dovrebbe essere riconosciuto perché, “ anche se in tre fasi successive, prima che l'autorità fiscale di prime cure si chinasse sull'incarto, i ricorrenti hanno completato la dichiarazione inizialmente prevista e sicuramente ” con le dichiarazioni presentate rispettivamente il 24.3.2017 e nell'ottobre 2017. La necessità di procedere con due correzioni successive sarebbe “ stata unicamente imposta dalla scadenza della presentazione della dichiarazione fiscale 2015 prevista per il 28.2.2017, altrimenti non vi sarebbe stata necessità di dover completare con due modifiche successive quanto inizialmente dichiarato ”. I ricorrenti lamentano altresì il mancato esame da parte dell'UT “ degli elementi a sostegno dell'applicazione dell'art. 23 cpv. 2 LIP ”. L'autorità fiscale non avrebbe interpretato correttamente quest'ultima disposizione “ per due motivi principali ”. Da un lato, perché avrebbe valutato la spontaneità dell'agire dei contribuenti, che tuttavia sarebbe una condizione che non trova più alcuna traccia né nel testo di legge né nella Circolare AFC n. 48 e, dall'altro, perché “ i motivi che hanno spinto i qui ricorrenti a dichiarare nella propria dichiarazione fiscale 2015 i redditi in questione, sono assolutamente irrilevanti ”. Oltre alla procedura di verifica da parte dell'AFC, per i periodi fiscali dal 2006 al 2015 i ricorrenti avevano presentato anche un'autodenuncia sia per la persona giuridica sia per loro stessi, quest'ultima decisa dall'Ufficio procedure speciali il 25 giugno 2018. In questo ambito, “ a seguito degli approfondimenti del caso dell'Ufficio procedure speciali non sono stat[e] riscontrate (e sanzionate) irregolarità particolari che potessero ad esempio sfociare in un tentativo di sottrazione di imposta”. A loro avviso, pertanto, “ necessariamente la mancata dichiarazione (se di mancata dichiarazione dei redditi colpiti da IP si vuole parlare) è logicamente da attribuirsi a un comportamento negligente dei ricorrenti ”. Secondo gli insorgenti, la prima “ errata dichiarazione 2015 ” sarebbe stata “ causata dalla pressione temporale del momento e dal fatto che la competenza fosse suddivisa tra i vari consulenti ”. Ma sarebbe “ soltanto nell'ottobre 2017 [...] a conoscenza e dopo pagamento dell'IP conseguente all'ispezione AFC che i redditi e la relativa sostanza sono stati potuti essere dichiarati correttamente e completamente ”. Infine, per quanto attiene alla ripresa di vantaggi in ragione di fr. 8'800.■ da parte dell'UT, i ricorrenti sostengono che tale importo sia già contemplato nell'importo della prestazione imponibile accertata dall'AFC per il periodo fiscale 2015, riferito anche a “ spese di natura privata ” e pertanto ne richiedono lo stralcio. Diritto 1. I ricorrenti contestano il mancato riconoscimento, da parte dell'autorità di tassazione, del rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sui redditi da sostanza mobiliare,

ed in particolare sulla prestazione valutabile in denaro distribuita a loro favore ed accertata dall'AFC dopo la verifica dei conti della _____. I contribuenti ritengono di aver diritto al rimborso dell'imposta preventiva perché le prestazioni valutabili in denaro sarebbero state dichiarate all'autorità di tassazione prima che l'UT accertasse gli elementi imponibili per il periodo fiscale 2015. Di diversa opinione l'autorità di tassazione, secondo la quale, trattandosi della ripresa di prestazioni valutabili in denaro conseguenti ad una verifica intrapresa dall'AFC, non si configurerebbe una situazione ascrivibile ad una mera negligenza. Si tratta pertanto di stabilire se, nella fattispecie, i contribuenti abbiano perso o meno il loro diritto al rimborso dell'imposta preventiva.

2. 2.1. L'art. 23 della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) ha un nuovo testo, in vigore dal 1° gennaio 2019, che stabilisce che: 1 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 questo reddito. 2 Il diritto al rimborso non decade se il reddito o la sostanza non sono stati indicati nella dichiarazione d'imposta per negligenza e se, nell'ambito di una procedura di tassazione, di revisione o di recupero d'imposta non ancora chiusa con una decisione passata in giudicato, essi: a. sono indicati in una dichiarazione successiva; o b. sono computati nel reddito o nella sostanza dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti. Il precedente tenore dell'art. 23 LIP era il seguente: 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.

2.2. L'obiettivo voluto da tale modifica legislativa è quello di attenuare la prassi fondata sul vecchio diritto, che esigeva in particolare per evitare la decadenza del diritto al rimborso, un annuncio spontaneo, da parte del contribuente, del reddito colpito dall'imposta, evitando in tal modo un'imposizione a doppio titolo (cumulo dell'imposta sul reddito e dell'imposta preventiva). Secondo il nuovo diritto, il contribuente mantiene il suo diritto al rimborso se il mancato rispetto dell'obbligo fiscale risulta da una negligenza e se ■ non essendo ancora la decisione di tassazione, di revisione oppure di recupero d'imposta cresciuta in giudicato ■ le prestazioni non dichiarate in tempo utile sono annunciate ulteriormente dal contribuente oppure sono prese in considerazione da parte dell'autorità fiscale di sua propria iniziativa; l'annuncio spontaneo del reddito oppure della sostanza non è più pertanto una condizione imperativa (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 4.1. e riferimenti citati).

2.3. Secondo la disposizione transitoria prevista all'art. 70 d LIP, l'art. 23 LIP nel suo nuovo tenore si applica alle pretese sorte a partire dal 1° gennaio 2014, se il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non è ancora stato oggetto di una decisione passata in giudicato. Per "pretese sorte" bisogna intendere la nascita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva: il momento in cui sorge il diritto al rimborso coincide con il momento in cui nasce il credito fiscale, ossia, secondo l'art. 12 LIP, con la scadenza della prestazione imponibile (sentenze TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 4.2 e 2C_901/2018 del 17.06.2019 consid. 3.2).

2.4. A seguito della modifica di legge, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha emanato la Circolare n. 48 del 4 dicembre 2019, intitolata "Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP nella versione del 28 settembre 2018". In particolare, nella stessa viene indicato, conformemente alla modifica del 28 settembre 2018 della LIP, che secondo l'art. 23 cpv. 2 LIP, sussiste il diritto al rimborso dell'imposta preventiva anche nel caso in cui i redditi colpiti dall'imposta preventiva non vengono immediatamente indicati nella dichiarazione fiscale e se tale

omissione è avvenuta per mera negligenza. Per quanto concerne il concetto di negligenza, nella Circolare in questione si spiega che secondo gli articoli 124-126 LIFD il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta. Questo vale anche nel caso in cui il contribuente ha incaricato un terzo della compilazione della dichiarazione d'imposta. Se dai documenti dell'autorità fiscale competente si evince che i redditi o la sostanza colpiti dall'imposta preventiva non sono stati dichiarati per negligenza, l'autorità concede il rimborso, senza procedere a un'ulteriore verifica. In caso contrario, il contribuente deve dimostrare, almeno in maniera credibile, di aver omesso la dichiarazione per negligenza. Ciò risulta dall'obbligo di cui all'art. 48 LIP di indicare coscientemente all'autorità competente tutti i fatti che possono essere rilevanti per l'accertamento del diritto al rimborso. Se l'autorità fiscale, dopo la verifica delle informazioni, ritiene che l'omissione della dichiarazione sia avvenuta per negligenza concede il rimborso dell'imposta preventiva.

3. 3.1. In una recente sentenza, il Tribunale federale si è confrontato con la questione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva in caso di prestazioni valutabili in denaro (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022). Il caso concerneva una richiesta di rimborso dell'imposta preventiva da parte di un contribuente, azionista ed amministratore unico di una società, la quale era stata oggetto di una verifica fiscale da parte dell'AFC nel 2018. In tale contesto, si era potuta constatare, nel periodo compreso tra il 2012 ed il 2015, l'assunzione da parte della persona giuridica di spese private dell'azionista, stimate in fr. 100'000.■ all'anno.

3.2. L'Alta Corte ha dapprima stabilito quale diritto fosse applicabile alla fattispecie (quello vecchio o quello nuovo) siccome i periodi fiscali interessati erano il 2013 e il 2014. Per il 2013, l'ammontare della ripresa fiscale (che, come già detto, era di fr. 100'000.■) corrispondeva alla presa a carico di spese private dell'azionista. Ora, man mano che la società prendeva a suo carico delle spese del contribuente durante l'anno, l'ammontare della prestazione valutabile in denaro aumentava. Il 31.12.2013 l'ammontare definitivo delle prestazioni imponibili per l'anno trascorso era fissato: ciò faceva pertanto nascere il credito fiscale e altresì il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Motivo per il quale, per l'anno 2013, la questione del rimborso dell'imposta preventiva era da decidere secondo il vecchio diritto (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 4.3). Per il 2014, invece, la questione del rimborso dell'imposta preventiva era da valutare secondo il nuovo diritto. Il Tribunale federale ha poi verificato se, in applicazione del vecchio art. 23 LIP, il ricorrente avesse diritto al rimborso all'imposta preventiva per il 2013 e se, in applicazione del nuovo diritto, potesse beneficiare del rimborso per il 2014.

3.3. Per quanto concerne il periodo fiscale 2014, l'Alta Corte ha esaminato, in un primo momento, se il contribuente avesse dichiarato il “ dividendo ” percepito in tempo utile, conformemente all'art. 23 cpv. 1 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 questo reddito”). Secondo la giurisprudenza, affinché un reddito sia considerato “ dichiarato ” (in tempo utile) ai sensi di questa norma, è necessario, in particolare che la dichiarazione in questione sia spontanea, ossia che dipenda da un'iniziativa del contribuente stesso e non sia la conseguenza dell'intervento dell'autorità fiscale (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 6.1; sentenza TF 2C_1052/2019 del 18.05.2020 consid. 3.4 che ha ripreso la giurisprudenza in vigore sotto l'egida del vecchio art. 23 LIP). Nel caso giudicato dal Tribunale federale, il contribuente non aveva fatto figurare, nella sua prima dichiarazione fiscale, le prestazioni valutabili in denaro ricevute durante il 2014 per un ammontare di fr. 100'000.■, nonostante fosse

consocio di averne già beneficiato durante l'esercizio 2014. Il ricorrente aveva annunciato tali prestazioni all'amministrazione cantonale unicamente a seguito del controllo della sua società da parte dell'AFC. Non si poteva pertanto ritenere che il ricorrente avesse annunciato spontaneamente il dividendo colpito dall'imposta preventiva. 3.4. L'Alta Corte ha poi verificato se il ricorrente potesse ottenere il rimborso dell'imposta preventiva in applicazione dell'art. 23 cpv. 2 LIP, norma che si applica quando l'annuncio non è giunto in maniera tempestiva secondo l'art. 23 cpv. 1 LIP. La prima condizione esatta dal testo dell'art. 23 cpv. 2 LIP è che l'omessa dichiarazione sia dovuta ad una negligenza. Secondo la giurisprudenza, per stabilire se, sul piano soggettivo, l'omissione sia intenzionale oppure dipenda da una negligenza, non vi è motivo per non applicare la giurisprudenza sviluppata in materia di sottrazione d'imposta (sentenze TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 6.4; 2C_1052/2019 del 18.05.2020 consid. 3.4 e 3.7.1; 2C_1066/2018 del 21.06.2019 consid. 4.1). La prova di un comportamento intenzionale da parte del contribuente deve essere considerata data quando si riesce a stabilire con sufficiente certezza che quest'ultimo era cosciente del carattere erroneo oppure incompleto delle indicazioni fornite. Se tale coscienza è stabilita, bisogna presumere che abbia volontariamente, perlomeno per dolo eventuale, voluto ingannare le autorità fiscali allo scopo di ottenere una tassazione più favorevole. Tale presunzione non può essere facilmente sovvertita, poiché è difficile immaginare quale altro motivo potrebbe indurre un contribuente a fornire al fisco delle informazioni che sa essere errate oppure incomplete (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 6.4.1 e giurisprudenza citata). Per contro, agisce per negligenza colui che, per un'imprudenza colpevole, non ha scorto le conseguenze del suo comportamento o non ne ha tenuto conto. L'imprudenza è colpevole quando l'autore non ha usato le precauzioni alle quali era tenuto secondo le circostanze e le sue condizioni personali, vale a dire tenuto conto della sua formazione, delle sue capacità intellettuali e della sua esperienza professionale (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022 consid. 6.4.1 e giurisprudenza citata). Nel caso trattato dal Tribunale federale, il ricorrente era a conoscenza dell'esistenza delle prestazioni valutabili in denaro già nel 2014, poiché era l'unico amministratore ed azionista della società (sentenza TF 2C_792/2021 del 14.03.2022). Inoltre, nella misura in cui la dichiarazione fiscale 2014 era stata compilata da un avvocato, il ricorrente non poteva ignorare che la presa a carico delle sue spese private da parte della società costituiva un reddito imponibile. Il contribuente doveva peraltro lasciarsi imputare le manchevolezze del proprio mandatario (v. anche sentenza TF 2C_78/2019 del 20.09.2019 consid. 6.2 e 6.6). L'Alta Corte ha pertanto concluso che la prima condizione prevista dall'art. 23 cpv. 2 LIP non fosse realizzata, motivo per il quale il contribuente non poteva prevalersi di tale disposizione, senza che fosse necessario esaminare le restanti condizioni. 4. 4.1. Venendo al caso in disamina, l'autorità di tassazione ha negato il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sulla prestazione valutabile in denaro, in quanto ha ritenuto che le condizioni poste dall'art. 23 cpv. 1 LIP non fossero adempiute, poiché i contribuenti hanno dichiarato la prestazione imponibile solo "dopo la determinazione della prestazione valutabile in denaro da parte dell'AFC [...] con la riconsegna della dichiarazione fiscale 2015, avvenuta il 10 novembre 2017". L'autorità di tassazione ha quindi proceduto con l'esame delle condizioni poste dal secondo capoverso della medesima norma, che introduce un'eccezione alla decadenza del diritto al rimborso, giungendo alla conclusione che il rimborso doveva essere negato. Tenuto conto della partecipazione nella _____ (detenuta in maniera indiretta), dell'attività di presidente e dipendente della società del ricorrente e del fatto che la prestazione valutabile in denaro si riferisse a "royalties passive non riconosciute e a

spese di natura privata”, il fisco cantonale ha concluso che “ i contribuenti fossero a conoscenza di queste prestazioni a loro favore poiché ne hanno deciso la concessione e ne hanno beneficiato ”. 4.2. 4.2.1. Nella fattispecie, l’8 febbraio 2016, RI 1, rappresentato dalla RA 1, aveva presentato un’autodenuncia per sottrazione d’imposta presso l’Ufficio delle procedure speciali di Bellinzona. Dal verbale d’audizione firmato il 22 agosto 2017 si evince che il contribuente ha voluto regolarizzare la sua situazione fiscale per i periodi fiscali dal 2006 al 2013, dichiarando redditi e sostanza non esposti in precedenza per un totale di imposte da recuperare pari “ a complessivi fr. 2'100'000/ 2'200'000.■ circa ”. Le decisioni, con cui il fisco ha constatato l’adempimento delle condizioni per la rinuncia all’apertura di un procedimento penale e ha proceduto al recupero d’imposta per i periodi dal 2006 al 2013, sono state notificate dall’UPS il 25 giugno 2018 (all. C). 4.2.2. Dall’altra parte, dal 18 al 19 agosto 2016, l’AFC ha proceduto ad una verifica della situazione fiscale della _____ per gli esercizi 2011-2015 e, l’11 aprile 2017, ha notificato “ il conteggio delle [...] prestazioni valutabili in denaro, royalties passive non riconosciute e spese di natura privata, concesse dalla società ” in ragione di complessivi fr. 623'000.■, per un totale di imposta preventiva pari a fr. 218'050.■ (aliquota: 35%). Per il periodo fiscale qui contestato, la prestazione imponibile era stata valutata in fr. 98'160.■, corrispondente ad un’imposta preventiva di fr. 34'356.■. Tale prestazione imponibile è stata dichiarata per la prima volta con la presentazione della terza versione della dichiarazione d’imposta 2015, inoltrata all’UT il 10 novembre 2017. La rappresentante dei contribuenti giustificava tale modo di procedere affermando che la dichiarazione era stata “ completat[a] in seguito all’autodenuncia presentata [all’]Ufficio delle procedure speciali, Bellinzona in data 8.2.2016 e al verbale di audizione del 22.8.2017 ”, che allegava. 4.3. Per quanto concerne la presentazione dell’istanza, secondo l’autorità di tassazione i contribuenti hanno dichiarato la prestazione imponibile solo “ dopo la determinazione della prestazione valutabile in denaro da parte dell’AFC [...] con la riconsegna della dichiarazione fiscale 2015, avvenuta il 10 novembre 2017 ”, perdendo di conseguenza il diritto al rimborso dell’imposta preventiva dedotta da tale reddito. Per i ricorrenti, invece, avendo corretto la dichiarazione d’imposta 2015 prima che l’autorità di tassazione cominciasse il suo accertamento e avendo menzionato nelle prime due versioni presentate, rispettivamente, “ vantaggi da partecipazioni societarie da quantificare ” come pure “ da quantificare ” il valore fiscale della _____, la prestazione imponibile sarebbe stata dichiarata correttamente (v. anche email 21 marzo 2017 da RA 1 a _____; all. D). Secondo la giurisprudenza poc’anzi citata, affinché un reddito sia considerato “ dichiarato ” (in tempo utile) ai sensi dell’art. 23 cpv. 1 LIP, è necessario che la dichiarazione in questione sia spontanea, ossia che dipenda da un’iniziativa del contribuente stesso e non sia la conseguenza dell’intervento dell’autorità fiscale. Nella fattispecie, è vero che l’autodenuncia (personale) dei ricorrenti (all. C) è dell’8 febbraio 2016, mentre la verifica fiscale dell’AFC relativa alla _____ è stata istruita qualche mese dopo tra il 18 e il 19 agosto 2016 e il conteggio delle prestazioni valutabili in denaro per gli esercizi 2011-2015 è stato notificato l’11 aprile 2017. Tuttavia, la denuncia spontanea non fa esplicito riferimento ai redditi provenienti dalla _____ né ai titoli, se non (indirettamente) per il tramite dalla partecipazione in _____, che a sua volta detiene la _____. In particolar modo, non menziona prestazioni valutabili in denaro provenienti dalla _____. Il “dividendo anticipato” di fr. 98'160.■ distribuito dalla _____, sotto forma di spese private e royalties passive non giustificate dall’uso commerciale, è stato quindi dichiarato per la prima volta solo nell’ottobre 2017, successivamente al conteggio dell’AFC. La dichiarazione non è dunque

avvenuta in modo spontaneo e le condizioni cumulative poste dall'art. 23 cpv. 1 LIP non sono integralmente soddisfatte. 4.4. 4.4.1. Si tratta a questo punto di verificare l'adempimento dei presupposti dell'art. 23 cpv. 2 lett. a LIP. Come visto, la prestazione valutabile in denaro oggetto del presente ricorso, una volta stabilita dall'AFC, è stata dichiarata dai ricorrenti con la presentazione di una terza dichiarazione d'imposta IC/IFD 2015 nel mese di ottobre 2017. La procedura di tassazione non era sicuramente chiusa con una decisione passata in giudicato: l'autorità fiscale ha emesso la decisione di tassazione IC/IFD 2015 solo l'11 giugno 2020, quasi tre anni dopo la consegna dell'ultima versione della dichiarazione 2015. 4.4.2. La colpevolezza del contribuente (condizione soggettiva) deve essere valutata concretamente. È essenziale stabilire se il beneficiario della prestazione imponibile sapeva della prestazione valutabile in denaro o se la riteneva quantomeno possibile (Lissi/Vitali in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, LIP, 3 a ediz., Basilea 2024, n. 42 ad art. 23 LIP, p. 888). La giurisprudenza e la dottrina sono concordi nell'affermare che, quando si tratta di spese di natura privata, allora si può parlare almeno di dolo eventuale, poiché data la natura ovviamente privata dei costi, si può generalmente presumere che il contribuente, anche da profano, sappia che spese di questo tipo non possono essere incluse nella contabilità aziendale (Lissi/Vitali, loc. cit., n. 42 ad art. 23 LIP, p. 888 s. e riferimenti giurisprudenziali, in particolare: sentenza TF 9C_701/2022 del 19.06.2023 consid. 2.4.3).

4.4.3. Nel caso in disamina, i ricorrenti non detenevano alcuna partecipazione azionaria nella _____. Come si evince dal Modulo 8 allegato alla dichiarazione 2015 terza ed ultima versione, erano tuttavia i beneficiari della prestazione imponibile, pari a fr. 98'160.■, distribuita dalla _____. Con questa dichiarazione, hanno ammesso di aver beneficiato di "spese private e royalties passive non riconosciute" allibrate nella contabilità aziendale, ben sapendo che erano state loro distribuite già nel corso dell'esercizio contabile 2015. L'ammontare esatto della prestazione ha potuto essere stabilito al 31.12.2015, con la chiusura dell'esercizio contabile. Dal conto economico 2015 della _____, si evince che le "royalties passive" non riconosciute ammontavano a fr. 75'953.80. La differenza (fr. 22'206.20) concerneva delle spese private, non meglio precisate. Il ricorrente, oltre ad essere dipendente della _____, ricopriva da molti anni anche il ruolo di presidente del Consiglio di amministrazione con diritto di firma individuale. Non è dunque plausibile che non sapesse che tali costi e tali spese non dovessero essere allibrate nella contabilità aziendale. Sostenere che lui o i suoi rappresentanti non abbiano dichiarato la prestazione valutabile in denaro per negligenza appare quantomeno temerario. Come sostenuto da giurisprudenza e dottrina, nella fattispecie vi è almeno il dolo eventuale. Ciò preclude il riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta preventiva detratta dalla prestazione valutabile in denaro.

4.5. I ricorrenti argomentano infine che nei loro confronti non è stato aperto alcun procedimento penale e di conseguenza il loro agire non può che essere stato negligente. Quando ha proposto l'introduzione dell'art. 23 cpv. 2 LIP, il Consiglio federale si è posto il problema del rapporto esistente fra il rifiuto di rimborsare l'imposta preventiva e un procedimento penale per tentata sottrazione d'imposta. Ha così affermato che l'unità amministrativa competente in seno all'amministrazione cantonale delle contribuzioni per il rimborso dell'imposta preventiva deve verificare il diritto al rimborso e decidere al riguardo in autonomia e senza pregiudizio alcuno per un eventuale procedimento penale. Per questo non è necessario né avviare un procedimento penale né un'eventuale decisione penale. Solo se viene avviato un procedimento penale per sospetta sottrazione intenzionale d'imposta, la procedura di reclamo concernente il rimborso dell'imposta preventiva deve essere sospesa

per ragioni sia giuridiche sia di economia processuale, e questo fintanto che nel procedimento penale non viene chiarita la questione dell'intenzionalità (Messaggio n. 18.030 del 28 marzo 2018 concernente una modifica della legge sull'imposta preventiva, in FF 2018 1951, n. 1.3.2, p. 1965; v. anche Mezzi/Moshek, Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé à l'aulne du nouvel article 23 LIA, in: Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Berna 2020, p. 396). Nel caso in esame, non avendo l'Ufficio di tassazione segnalato all'Ufficio procedure speciali i sospetti di un tentativo di sottrazione d'imposta, non aveva alcun motivo per sospendere la propria decisione. D'altra parte, il fatto che un procedimento penale non sia stato aperto non può essere equiparato al caso in cui un procedimento penale si fosse concluso con la constatazione che non vi è stato un tentativo di sottrazione. 4.6. La decisione impugnata, con cui l'Ufficio di tassazione ha negato il rimborso dell'imposta preventiva, è pertanto conforme al diritto applicabile. 4. Il ricorso è respinto. Visto l'esito, la tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese l'articolo 1 del Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull'imposta preventiva, il computo di imposte alla fonte e la trattenuta supplementare d'imposta USA (del 18 ottobre 1994) e gli articoli 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 3'700.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 300.– per un totale di fr. 4'000.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: La cancelliera:

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