

Rimborso dell'imposta preventiva soltanto se il reddito è "dichiarato" (in tempo utile) spontaneamente

Una successiva dichiarazione del reddito deve provenire da un'iniziativa del contribuente medesimo e non essere la conseguenza di un intervento dell'autorità fiscale



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF 2C_1052/2019 del 18 maggio 2020, AFC contro A. e B; Rimborso dell'imposta preventiva (periodo fiscale 2017)

La controversia riguarda l'adempimento delle condizioni di cui all'art. 23 LIP che disciplina il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. In tal caso è stato negato dall'autorità fiscale il rimborso dell'imposta preventiva prelevata su una prestazione valutabile in denaro dichiarata dopo l'inoltro della dichiarazione fiscale. Secondo il Tribunale federale affinché un reddito sia reputato "dichiarato" (in tempo utile) ai sensi dell'art. 23 cpv. 1 LIP, deve essere presente il carattere della "spontaneità", ossia che la successiva dichiarazione del reddito derivi effettivamente da un'iniziativa del contribuente medesimo e non sia, invece, la conseguenza di un intervento dell'autorità fiscale. I giudici dell'istanza inferiore non hanno esaminato tale questione, per cui non è dato a sapere se vi sia stata intenzionalità o negligenza. Per queste ragioni l'incanto è stato rinviato all'autorità inferiore affinché possa nuovamente esaminare la questione del carattere intenzionale o negligente dell'omissione rendendo una nuova decisione.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

E. Le condizioni necessarie per applicare il nuovo capoverso 2 dell'art. 23 LIP.....	748
F. Il Tribunale amministrativo non ha chiarito il carattere intenzionale o negligente della mancata dichiarazione della prestazione valutabile in denaro da parte dei coniugi.....	748
III. Conclusione.....	748

I. I fatti

A. I coniugi B. e A. hanno successivamente dichiarato una prestazione valutabile in denaro senza ottenere il rimborso dell'imposta preventiva

Nel 2017 B. era amministratore unico della società C. SA (di seguito: la Società) della quale deteneva un terzo del capitale sociale. Egli è sposato con A. Nella loro dichiarazione d'imposta 2017, B. e A. hanno menzionato la partecipazione detenuta nella Società, precisando che essa faceva parte della sostanza privata del marito. I contribuenti hanno pure indicato di aver percepito un dividendo di fr. 260'000 dalla Società (sottoposto all'imposta preventiva).

Il 3 dicembre 2018, l'Amministrazione fiscale del Canton Ginevra (di seguito: l'Amministrazione cantonale) ha emanato la decisione di tassazione 2017 di B. e A. fissando il reddito della sostanza mobiliare dei contribuenti in fr. 260'000.

Il 7 dicembre 2018, B. e A. hanno informato l'Amministrazione cantonale che intendevano apportare una correzione alla loro dichiarazione fiscale 2017 aggiungendo al loro reddito della sostanza mobiliare sottoposto all'imposta preventiva una prestazione valutabile in denaro di fr. 25'000 ottenuta dalla Società.

La lettera del 7 dicembre 2018 è stata considerata quale reclamo da parte dell'Amministrazione cantonale. Con decisione dopo reclamo del 4 marzo 2019, detta autorità ha notificato ai contribuenti una rettifica della decisione di tassazione 2017, nella quale le prestazioni valutabili in denaro

I. I fatti	746
A. I coniugi B. e A. hanno successivamente dichiarato una prestazione valutabile in denaro senza ottenere il rimborso dell'imposta preventiva	746
B. Contro tale decisione i coniugi hanno interposto ricorso al Tribunale amministrativo che lo accoglie	747
C. L'AFC non ci sta e ricorre al Tribunale federale.....	747
II. La decisione del Tribunale federale	747
A. L'oggetto del ricorso.....	747
B. La nuova formulazione sul rimborso dell'imposta preventiva in vigore dal 1° gennaio 2019 e la norma transitoria.....	747
C. Le motivazioni del Tribunale amministrativo	747
D. Il Tribunale federale non segue l'opinione del Tribunale amministrativo poiché la dichiarazione successiva non è avvenuta spontaneamente.....	747

dichiarate dai contribuenti (fr. 25'000) sono state imposte quale reddito della sostanza mobiliare. L'Amministrazione cantonale ha, tuttavia, rifiutato il rimborso dell'imposta preventiva prelevata su tale importo.

B. Contro tale decisione i coniugi hanno interposto ricorso al Tribunale amministrativo che lo accoglie

Il 3 aprile 2019, B. e A. hanno ricorso contro la decisione del 4 marzo 2019 presso il Tribunale amministrativo di prima istanza del Canton Ginevra (di seguito: TAPI), chiedendo il rimborso dell'imposta preventiva prelevata sull'importo di fr. 25'000 pari a fr. 8'750.

Con decisione dell'11 novembre 2019, il TAPI ha ammesso il ricorso e rinviato l'incanto all'Amministrazione cantonale per nuova tassazione nel senso dei considerandi. Esso ha considerato, in sostanza, che nel momento in cui i contribuenti hanno informato il fisco dell'esistenza della prestazione valutabile in denaro (7 dicembre 2018) essi non avevano ancora ricevuto la decisione di tassazione del 3 dicembre 2018. La lettera del 7 dicembre 2018 non poteva pertanto essere considerata quale reclamo, ma andava trattata quale "correzione o complemento" della dichiarazione d'imposta 2017 presentata dagli interessati. Essi avevano, quindi, dichiarato in tempo utile – vale a dire prima di aver ricevuto la decisione di tassazione – la prestazione valutabile in denaro per cui avevano diritto al rimborso della relativa imposta preventiva.

C. L'AFC non ci sta e ricorre al Tribunale federale

Mediante un ricorso in materia di diritto pubblico, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: l'AFC) chiede al Tribunale federale di riformare la decisione del TAPI dell'11 novembre 2019 nel senso che "qualsiasi rimborso dell'imposta preventiva di fr. 8'750 sia rifiutato ai coniugi A. e B. per il periodo fiscale 2017". Sussidiariamente, la ricorrente chiede il rinvio della causa al TAPI "per nuova decisione nel senso del presente ricorso".

II. La decisione del Tribunale federale

A. L'oggetto del ricorso

La contestazione verte sul rimborso dell'imposta preventiva di fr. 8'750 prelevata sulla prestazione valutabile in denaro di fr. 25'000 percepita dai contribuenti nel 2017. Non è contestato il fatto che i convenuti possono chiedere il rimborso dell'imposta preventiva prelevata sul reddito mobiliare in questione e che essi ne hanno di principio diritto (cfr. art. 21 cpv. 1 lett. a, nonché art. 22 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta preventiva [LIP; RS 642.21]). Litigiosa è la questione a sapere se gli interessati abbiano perso il loro diritto al rimborso.

B. La nuova formulazione sul rimborso dell'imposta preventiva in vigore dal 1° gennaio 2019 e la norma transitoria

L'art. 23 LIP, che tratta tale questione, ha un nuovo tenore a partire dal 1° gennaio 2019[1]:

"Art. 23 – Perdita del diritto

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:

- sono indicati in una dichiarazione successiva; o
- sono computati nel reddito o nella sostanza dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti".

Secondo la disposizione transitoria che figura all'art. 70d LIP, "l'articolo 23 capoverso 2 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". Nel nostro caso, la pretesa al rimborso dell'imposta preventiva concerne l'anno fiscale 2017 ed è, quindi, posteriore al 1° gennaio 2014. Inoltre, la decisione relativa a tale rimborso non è ancora passata in giudicato. La presente causa sottostà, quindi, al nuovo diritto[2].

C. Le motivazioni del Tribunale amministrativo

Il TAPI ha considerato che i contribuenti avevano rispettato "l'obbligo [...] di dichiarare essi stessi" il reddito gravato dall'imposta preventiva qui in discussione, ossia la prestazione valutabile in denaro di fr. 25'000 ottenuta dalla Società. I convenuti avevano in effetti informato l'Amministrazione cantonale dell'esistenza di tale reddito con lettera del 7 dicembre 2018 prima di ricevere la decisione di tassazione 2017. Secondo i giudici precedenti, in simili circostanze, si doveva considerare che gli interessati avevano dichiarato in tempo utile tale reddito, per cui non avevano perso il diritto al rimborso della relativa imposta preventiva. Il TAPI ha, quindi, basato il proprio ragionamento unicamente sull'art. 23 cpv. 1 LIP, ritenendo (implicitamente) che tale conclusione si imponeva indipendentemente dalla questione a sapere se le condizioni dell'art. 23 cpv. 2 LIP fossero adempiute o meno.

D. Il Tribunale federale non segue l'opinione del Tribunale amministrativo poiché la dichiarazione successiva non è avvenuta spontaneamente

La soluzione adottata nella decisione impugnata non può essere confermata. In effetti, affinché un reddito sia reputato "dichiarato" (in tempo utile) ai sensi dell'art. 23 cpv. 1 LIP, bisogna in particolare che la dichiarazione in questione sia spontanea, vale a dire che essa derivi da un'iniziativa del contribuente medesimo e non sia la conseguenza di un intervento dell'autorità fiscale[3]. Nel presente caso, risulta che la lettera del 7 dicembre 2018, nella quale i convenuti avevano indicato all'Amministrazione cantonale che intendevano apportare una correzione alla loro dichiarazione fiscale 2017

[2] Sentenza TF n. 2C_37/2019 del 16 agosto 2019 consid. 2.

[3] Sentenze TF n. 2C_580/2018 del 10 luglio 2018 consid. 4.1 e 4.2; n. 2C_322/2016 del 23 maggio 2016 consid. 3.2, rese in applicazione del vecchio art. 23 LIP, il cui tenore è quasi identico a quello dell'attuale art. 23 cpv. 1 LIP.

[1] RU 2019 433.

segnalando la prestazione valutabile in denaro alla base della presente causa, era stata preceduta da un controllo effettuato da parte dell'Amministrazione federale il 7 e l'8 novembre 2018 nei locali della Società. A seguito di tale controllo, detta autorità aveva constatato l'esistenza di prestazioni valutabili in denaro in favore degli azionisti. È soltanto dopo essere stati informati di questo fatto che i contribuenti hanno comunicato all'Amministrazione cantonale l'esistenza della prestazione valutabile in denaro.

In simili circostanze, la dichiarazione dei convenuti non può essere considerata come spontanea essendo avvenuta soltanto dopo che il fisco aveva constatato l'esistenza del reddito in questione e lo aveva comunicato agli interessati. Così stando le cose, e contrariamente all'opinione dell'autorità inferiore, il fatto che il reddito in questione sia stato dichiarato dagli interessati prima di aver ricevuto la decisione di tassazione 2017 non è determinante. Resta il fatto che i convenuti non hanno dichiarato in tempo utile (dal punto di vista dell'art. 23 cpv. 1 LIP) la prestazione valutabile in denaro di fr. 25'000 ottenuta dalla Società. Ritenendo che ciò fosse stato il caso e che i contribuenti avevano diritto al rimborso dell'imposta preventiva qui in discussione, il TAPI ha, quindi, violato l'art. 23 cpv. 1 LIP.

E. Le condizioni necessarie per applicare il nuovo capoverso 2 dell'art. 23 LIP

Rimane da verificare se i convenuti possano ottenere il rimborso dell'imposta preventiva oggetto del presente litigio sulla base dell'art. 23 cpv. 2 LIP, ciò che la ricorrente contesta.

In relazione alla seconda condizione posta dall'art. 23 cpv. 2 LIP, si deve constatare ch'essa è senz'altro realizzata. In effetti, il reddito sottoposta all'imposta preventiva qui in discussione è stato preso in considerazione dall'autorità fiscale quando la relativa decisione di tassazione non era ancora passata in giudicato[4].

La prima condizione posta dall'art. 23 cpv. 2 LIP esige che l'omissione del reddito o della sostanza nella dichiarazione d'imposta sia avvenuta "per negligenza".

Secondo giurisprudenza, per esaminare se, sul piano soggettivo, l'omissione sia intenzionale o generata da negligenza, non vi è motivo di scostarsi da quanto sviluppato in materia di sottrazione fiscale[5]. La prova di un comportamento intenzionale da parte del contribuente deve pertanto essere considerata come fornita quando viene stabilito, con sufficiente certezza, che egli era cosciente del carattere erroneo o incompleto delle indicazioni fornite. Se tale coscienza è stabilita, si deve presumere che egli abbia volontariamente – per lo meno per dolo eventuale – voluto ingannare le autorità fiscali al fine di ottenere una tassazione più favorevole[6]. Questa presunzione non è facilmente confutabile, poiché è

difficile immaginare quale altra ragione possa indurre un contribuente a fornire al fisco informazioni che sa essere errate o incomplete[7].

Per contro, agisce per negligenza colui che, con un'imprudenza colposa, non si rende conto o non tiene conto delle conseguenze del proprio atto. L'imprudenza è colposa quando l'autore non ha usato le precauzioni richieste dalle circostanze e dalla sua situazione personale, intendendo con ciò la sua formazione, le sue capacità intellettuali e la sua esperienza professionale[8]. Stabilire la coscienza e la volontà fa parte della constatazione dei fatti che vincola il Tribunale federale (cfr. art. 105 cpv. 1 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]). Verificare se l'autorità si è basata su di una nozione esatta dell'intenzione è per contro una questione di diritto che il Tribunale federale rivede liberamente[9].

F. Il Tribunale amministrativo non ha chiarito il carattere intenzionale o negligente della mancata dichiarazione della prestazione valutabile in denaro da parte dei coniugi

Come detto sopra, il TAPI non si è pronunciato sulla questione del carattere intenzionale o negligente della mancata dichiarazione (in tempo utile) della prestazione valutabile in denaro percepita dai contribuenti. I fatti ritenuti nella relativa decisione non permettono di decidere in merito a tale questione. In particolare, la decisione impugnata non esamina le ragioni per le quali i convenuti non hanno, in un primo tempo, menzionato il reddito in questione nella loro dichiarazione d'imposta. Essa non menziona neppure la natura esatta di tale reddito, limitandosi a riferirsi a delle "spese di scolarità" prese a carico dalla Società. In assenza di qualsiasi constatazione dei fatti, non è possibile determinare se la condizione soggettiva prevista dall'art. 23 cpv. 2 LIP sia realizzata.

III. Conclusione

Dato che non spetta al Tribunale federale stabilire i fatti sui quali l'autorità inferiore non si è pronunciata[10], e nella misura in cui conviene evitare di privare i convenuti di un grado di giudizio, l'incarto è stato rinviato all'autorità inferiore affinché possa nuovamente esaminare la questione del carattere intenzionale o negligente dell'omissione rendendo una nuova decisione[11].

Le considerazioni espresse in precedenza conducono, quindi, all'ammissione del ricorso ed all'annullamento della decisione impugnata.

[4] Sentenza TF n. 2C_1110/2018 del 27 giugno 2019 consid. 4.

[5] Sentenza TF n. 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019 consid. 4.1.

[6] Sentenze TF n. 2C_184/2019 del 25 settembre 2019 consid. 3.2; n. 2C_444/2018 del 31 maggio 2019 consid. 10.4.1.

[7] Sentenze TF n. 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019 consid. 4.1; n. 2C_129/2018 del 24 settembre 2018 consid. 9.1; n. 2C_32/2016 del 24 novembre 2016 consid. 15.2.

[8] Sentenze TF n. 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019 consid. 4.1; n. 2C_1018/2015 del 2 novembre 2017 consid. 9.4.4.

[9] Sentenze TF n. 2C_129/2018 del 24 settembre 2018 consid. 9.1; n. 2C_32/2016 del 24 novembre 2016 consid. 15.2.

[10] DTF 136 III 209 consid. 6.1; Sentenze TF n. 2C_184/2019 del 25 settembre 2019 consid. 3.3; n. 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019 consid. 4.2.

[11] Cfr., per dei casi analoghi, sentenze TF n. 2C_184/2019 del 25 settembre 2019; n. 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019.