

Il rimborso dell'imposta preventiva per i dividendi dichiarati erroneamente

La sentenza del TF 2C_637/2016, del 17 marzo 2017, sancisce che una dichiarazione d'imposta errata non vincola il diritto di rimborso dell'imposta preventiva



Matteo Brunone
BLaw, Università di Lucerna

Sentenza del TF 2C_637/2016 del 17 marzo 2017, A. A. e B. A. contro il Servizio cantonale delle contribuzioni del Canton Friburgo per il rimborso dell'imposta preventiva.

In questo contributo verrà esposta la sentenza del TF 2C_637/2016, nella quale si analizza la problematica della dichiarazione d'imposta errata, che include voci legate ai dividendi. In una società a garanzia limitata o società anonima è usuale, quando il bilancio a fine anno è positivo, "restituire" come bonus un dividendo agli azionisti. Questa prassi ha indubbiamente una forte valenza tributaria ed è fondamentale dichiarare l'entrata del dividendo in modo esatto: solo una corretta dichiarazione garantisce ai contribuenti il diritto di rimborso dell'imposta preventiva. Non per forza, però, informare le autorità fiscali inesattamente ha conseguenze negative: infatti, quando un contribuente in buona fede dichiara i dividendi percepiti in documentazioni diverse da quelle che prevede la legge, lo stesso potrà usufruire del diritto di rimborso legato all'imposta preventiva.

signori A. A. e B. A. hanno annunciato un reddito cumulativo proveniente dalle loro principali attività lucrative di fr. 212'841, un reddito imponibile di fr. 191'339 e un capitale imponibile di fr. 788'483.

Tra gli allegati figurava il documento n. 1, denominato "Stato dei titoli e degli altri investimenti di capitale – richiesta di rimborso dell'imposta preventiva". I contribuenti hanno indicato l'ammontare del capitale sociale della società C Sagl per un valore complessivo di fr. 671'800, mentre la voce corrispondente "rendimento lordo dovuto nel 2012" risultava vuota.

L'allegato n. 1 comprendeva anche la notificazione di un conto corrente della società C Sagl per un valore imponibile di fr. 139'268. I contribuenti hanno allegato alla propria dichiarazione dei redditi un estratto del conto in questione, che indicava, tra gli altri, l'importo di fr. 80'000 corrispondente al dividendo distribuito nel 2012 al lordo dell'imposta preventiva. In aggiunta, era segnalato l'importo di fr. 52'000 corrispondente al dividendo netto (ossia al pagamento).

I. I fatti introduttivi.....	467
II. Le considerazioni giuridiche	468
III. La decisione.....	469

I. I fatti introduttivi

I signori A. A. e B. A. (anche contribuenti o ricorrenti) sono gli azionisti unici della società C Sagl, con sede a Friburgo, nell'omonimo Cantone. Con la delibera da parte dell'assemblea avvenuta in data 31 maggio 2012, la società ha distribuito ai contribuenti un dividendo di fr. 80'000, con termine di scadenza per il versamento fissato al 30 giugno 2012. L'imposta preventiva dovuta su tale importo, pari a fr. 28'000, è stata versata dalla società all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

In data 19 agosto 2013, i contribuenti hanno depositato la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2012. I

Nella decisione di tassazione per l'anno 2012, datata 21 novembre 2013, il Servizio delle contribuzioni del Canton Friburgo (SCCF), ha aggiunto personalmente al reddito dei ricorrenti il dividendo di fr. 80'000, che erroneamente non figurava nella dichiarazione. La decisione di tassazione con la relativa aggiunta non sono stati impugnati da A. A. e B. A., mentre la procedura per tentativo di sottrazione d'imposta aperta nei confronti di quest'ultimi è stata chiusa il 7 aprile 2014 con un non luogo a procedere.

Con comunicazione del 15 aprile 2014, il SCCF ha risposto alla richiesta di rimborso dell'imposta preventiva trattenuta depositata dai contribuenti, comunicandogli di non essere autorizzato a procedere poiché il relativo dividendo non era stato dichiarato correttamente nella dichiarazione d'imposta per l'anno 2012.

Per contestare il rifiuto di rimborso da parte del SCCF, i contribuenti hanno dovuto presentare un reclamo contro la

decisione di tassazione per il periodo d'imposta 2013, notificata a questi ultimi il 18 dicembre 2014. La decisione non includeva la deduzione dell'importo di fr. 28'000 pari all'imposta preventiva trattenuta sul dividendo distribuito ai contribuenti nel 2012.

In data 12 gennaio 2015, i contribuenti hanno presentato reclamo contro la decisione del 18 dicembre 2014, al fine di ottenere la deduzione dell'imposta preventiva di fr. 28'000 dall'importo dovuto.

Con decisione del 25 febbraio 2015, il SCCF ha respinto il reclamo, motivando che dal momento in cui è dovuto intervenire in vece dei contribuenti per aggiungere alla dichiarazione gli 80'000 fr. di dividendo al loro reddito, A. A. e B. A. avevano già perso il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, nonostante fosse riconosciuta la non intenzionalità dell'ommissione.

I contribuenti hanno, quindi, presentato ricorso contro detta decisione presso la Corte fiscale del Tribunale cantonale del Canton Friburgo (CFCF) che lo ha respinto con sentenza del 6 giugno 2016. In sostanza, i giudici cantonali hanno ritenuto che i contribuenti non avevano richiamato correttamente l'attenzione dell'amministrazione fiscale sul dividendo di fr. 80'000 ricevuto nel 2012 in modo conforme ai loro doveri d'informazione, non essendo sufficiente il fatto che avessero allegato alla dichiarazione dei redditi 2012 la notificazione del conto corrente della società C Sagl. Data questa lacuna, i contribuenti sono stati privati del loro diritto al rimborso dell'imposta preventiva prelevata.

Contro la sentenza del 6 giugno 2016, i contribuenti hanno presentato un ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (TF). Essi hanno asserito che, a seguito dei costi e delle spese, la decisione presa doveva essere annullata e che l'importo di fr. 28'000 corrispondente all'imposta preventiva prelevata sul dividendo di fr. 80'000 (pagato appunto nel 2012) doveva essere restituito, direttamente a loro o addebitandolo al conteggio finale del periodo d'imposta 2013; in alternativa, il fascicolo doveva essere restituito alla CFCF per una nuova decisione. I ricorrenti hanno lamentato una violazione del diritto federale. Dal canto suo, la CFCF rinvia alle considerazioni già espresse nella sua sentenza e propone di respingere il ricorso. Il SCCF si rimette interamente alle considerazioni già espresse nella sentenza impugnata e propone anch'esso di respingere il ricorso. Della stessa opinione, anche l'AFC.

II. Le considerazioni giuridiche

Il ricorso di A. A. e B. A. è diretto contro una decisione finale (art. 90 della Legge sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]) emessa in un caso di diritto pubblico (art. 82 lett. *a* LTF) da un'autorità giudiziaria cantonale di ultima istanza (art. 86 cpv. 1 lett. *d* e 2 LTF) in materia di diritto fiscale ed imposta preventiva. Il ricorso è stato depositato entro il termine previsto dalla legge (art. 100 cpv. 1 LTF) e nella forma prevista da quest'ultima (art. 42 LTF). I destinatari della sentenza, ossia i due contribuenti, hanno un interesse degno di protezione a che questa venga modificata e annullata. Di conseguenza,

sono legittimati ad impugnarla (art. 89 cpv. 1 LTF). Il ricorso è pertanto ricevibile.

Il TF esamina liberamente la presunta violazione del diritto federale (cfr. artt. 95 lett. *a* e 106 cpv. 1 LTF) nell'ambito di un ricorso in materia di diritto pubblico, mentre considera ed esamina la presunta violazione dei diritti fondamentali solo se questa è stata invocata e motivata dal ricorrente, conformemente al principio di applicazione (art. 106 cpv. 2 LTF). Inoltre, il TF fonda la sua motivazione giuridica sui fatti accertati dall'autorità precedente (art. 105 cpv. 1 LTF), a meno che tali fatti non siano manifestamente inesatti o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF.

In questo caso, il contenzioso riguarda il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 28'000 prelevata su un dividendo di fr. 80'000 versato ai contribuenti nel 2012. È incontestabile che gli aventi diritto siano in diritto di chiedere il rimborso dell'imposta preventiva su un dividendo a loro versato (artt. 21 cpv. 1 lett. *a* e 22 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta preventiva [LIP; RS 642.21]). Problematica rimane, invece, la questione di sapere se i ricorrenti abbiano perso o meno questo diritto.

Ai sensi dell'art. 23 LIP, una persona che, contrariamente a quanto previsto dalla legge, non comunica alle autorità fiscali competenti i redditi soggetti ad imposta preventiva o il capitale da cui i redditi derivano, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Secondo la giurisprudenza, per evitare di perdere il diritto al rimborso, il contribuente deve annunciare spontaneamente il reddito gravato dall'imposta e il capitale da cui ne deriva. Ciò va fatto entro la prima dichiarazione d'imposta successiva alla scadenza del reddito o, in un secondo momento, fornendo informazioni aggiuntive che però possano essere prese in considerazione prima della crescita in giudicato della decisione di tassazione relativa a tale dichiarazione^[1].

In generale, il contribuente deve aver dichiarato lui stesso i redditi soggetti ad imposta preventiva. Poco importa se le autorità fiscali siano state in grado di accertare l'incompletezza della dichiarazione o se abbiano avuto la possibilità di accedere alle informazioni mancanti richiedendole o confrontandole con gli archivi fiscali di terzi^[2].

In linea di massima, le autorità fiscali possono presumere che il contribuente abbia compilato la dichiarazione dei redditi in modo veritiero e completo, conformemente agli obblighi previsti dall'art. 124 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e dall'art. 42 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

[1] DTF 113 Ib 128, consid. 2b p. 130; sentenze TF 2C_896/2015 del 10 novembre 2016, consid. 2.1; 2C_322/2016 del 23 maggio 2016, consid. 3.2.1; 2C_1083/2014 del 20 novembre 2015, consid. 2.2.1; 2C_85/2015 del 16 settembre 2015, consid. 2.2; 2C_172/2015 del 27 agosto 2015, consid. 4.1; 2C_949/2014 del 24 aprile 2015, consid. 3.1; 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, consid. 2.1, in: RF 66/2011 p. 963, e i riferimenti citati.

[2] Sentenze TF 2C_322/2016 del 23 maggio 2016, consid. 3.2.2; 2C_85/2015 del 16 settembre 2015, consid. 2.3; 2C_172/2015 del 27 agosto 2015, consid. 4.1.

Solamente quando la dichiarazione presenta lacune manifeste vengono effettuate ulteriori indagini^[3].

Le disposizioni di legge, incluso l'art. 23 LIP, sanzionano la violazione in particolare degli artt. 124 cpv. 2 e 125 cpv. 1 LIFD, in quanto essi impongono al contribuente di dichiarare egli stesso i propri elementi imponibili, ragion per cui la procedura di tassazione in materia di imposta sul reddito e sulla sostanza è qualificata come "mista". Da tali disposizioni e dalla giurisprudenza citata emerge chiaramente che, al fine di salvaguardare il suo diritto al rimborso dell'imposta preventiva, il contribuente deve correttamente dichiarare tutti gli elementi di reddito e di sostanza. In generale, tale obbligo è soddisfatto menzionando correttamente le voci in questione nell'elenco titoli allegato alla dichiarazione dei redditi. Il contribuente, come già detto in precedenza, può anche indicarli in un momento successivo, perlomeno fino alla pronuncia della decisione di tassazione, completando o correggendo la dichiarazione dei redditi inoltrata^[4]. In aggiunta, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva presuppone che il contribuente non abbia cercato di sottrarre al fisco elementi di reddito e di sostanza^[5].

Come già menzionato, le esigenze dell'amministrazione di massa permettono all'autorità fiscale, in questo caso il SCCF, di fondare la sua decisione sulla dichiarazione dei redditi con i relativi allegati presentata dal contribuente e su eventuali comunicazioni complementari o di rettifica indirizzate in seguito da quest'ultimo, però al più tardi fino alla notifica della decisione di tassazione.

In questo caso specifico, la CFCF ha dato ragione al SCCF confermando la decadenza del diritto al rimborso dell'imposta preventiva in quanto i ricorrenti non avevano indicato l'importo di fr. 80'000 nella dichiarazione dei redditi del 2012 e non avevano neanche richiamato l'attenzione dell'amministrazione sull'esistenza di tale importo in maniera riconoscibile.

I signori A. A. e B. A. hanno contestato la mancata dichiarazione dell'importo controverso sostenendo, invece, che questo fosse stato comunicato alle autorità fiscali in conformità ai requisiti visti e approfonditi finora.

La dichiarazione dei redditi dei due contribuenti include, infatti, un riferimento al capitale sociale della C Sagl pari a fr. 671'800. Nelle caselle corrispondenti al reddito, i ricorrenti non hanno indicato un valore pari a zero o tracciato una linea: questi campi erano solamente vuoti. Ciò dimostra che i ricorrenti non vi hanno prestato attenzione al momento

della compilazione della dichiarazione d'imposta e suggerisce, quindi, solamente che un'informazione manca.

La dichiarazione comprendeva inoltre indicazione del conto corrente della società, per un ammontare di fr. 139'268, stato al 31 dicembre 2012. Tale importo figurava nell'estratto conto della società C Sagl allegato alla dichiarazione. Ivi vi era compreso l'importo di fr. 80'000, corrispondente al dividendo versato al lordo dell'imposta preventiva, e l'importo di fr. 52'000, corrispondente al dividendo al netto dell'imposta preventiva.

Sulla base di questi fatti, il SCCF ha accertato, procedendo ad una semplice lettura della dichiarazione dei redditi del ricorrente, che il dividendo percepito nel 2012 non era stato indicato correttamente dai contribuenti. Il SCCF non ha né dovuto consultare il fascicolo del contribuente, né chiedere informazioni mancanti o richiedere informazioni a terzi al fine di completare la dichiarazione considerata lacunosa dei contribuenti. L'allegato relativo al conto corrente della società mostrava, infatti, in modo chiaro e immediato il dividendo contestato.

Date queste particolari circostanze, si deve ammettere che il reddito soggetto all'imposta preventiva è stato annunciato spontaneamente dai contribuenti nella loro dichiarazione dei redditi del 2012.

Alla luce di quanto esposto e accertato che i contribuenti non hanno cercato di sottrarre al fisco elementi di reddito e di sostanza, l'art. 23 LIP non trova applicazione nei loro confronti.

III. La decisione

Le considerazioni sopra riportate implicano l'ammissione del ricorso dei signori A. A. e B. A. La sentenza impugnata è, dunque, annullata e la causa è rinviata al SCCF. Quest'ultimo deve rimborsare l'importo di fr. 28'000 ai ricorrenti, o direttamente, o deducendolo dalla somma dovuta per il periodo fiscale 2013, a condizione, ovviamente, che questi abbiano esercitato il loro diritto al rimborso dell'imposta preventiva conformemente agli artt. 29 e 32 LIP, come è infatti il caso^[6].

Le spese giudiziarie della procedura innanzi al TF sono a carico del Canton Friburgo, il cui interesse patrimoniale è in causa (art. 66 cpvv. 1 e 4 LTF). Il Cantone Friburgo sopporta altresì le spese sostenute dai ricorrenti, che vincono la causa con l'assistenza di un mandatario professionista (art. 68 cpvv. 1 e 2 LTF).

[3] Sentenze TF 2C_85/2015 del 16 settembre 2015, consid. 2.3; 2C_172/2015 del 27 agosto 2015, consid. 4.1; 2C_949/2014 del 24 aprile 2015, consid. 3.2; 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, consid. 2.1 e i riferimenti citati.

[4] Sentenze TF 2C_85/2015 del 16 settembre 2015, consid. 2.4; 2C_172/2015 del 27 agosto 2015, consid. 4.2; 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, consid. 4.1 e i riferimenti citati.

[5] Sentenze TF 2C_896/2015 del 10 novembre 2016, consid. 2.1; 2C_85/2015 del 16 settembre 2015, consid. 2.4; 2C_172/2015 del 27 agosto 2015, consid. 4.2; 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, consid. 4.1.

[6] Sentenza TF 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, consid. 3.