



**2C\_936/2018**

**Sentenza del 9 gennaio 2019**

**II Corte di diritto pubblico**

Composizione  
Giudici federali Seiler, Presidente,  
Zünd, Haag,  
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento

1. A.A. \_\_\_\_\_,
  2. B.A. \_\_\_\_\_,
- ricorrenti,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino.

Oggetto  
Imposta preventiva,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 20 settembre 2018 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (80.2018.23).

**Fatti:**

**A.**

Con decisione del 20 novembre 2013, l'Ufficio di tassazione competente ha notificato ai coniugi A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ la tassazione IC/IFD 2012. In questo contesto, ha aggiunto un dividendo di fr. 80'228.-- corrisposto loro dalla C. \_\_\_\_\_ SA, concedendo il rimborso di fr. 28'079.80.-- dell'imposta preventiva.

Con lettera del 22 novembre 2016, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha informato il fisco ticinese che da una sua verifica era emerso che il dividendo di fr. 80'228.-- versato ai coniugi A. \_\_\_\_\_ dalla C. \_\_\_\_\_ SA non era stato dichiarato spontaneamente giusta l'art. 23 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21). Di conseguenza, considerava che l'imposta preventiva di fr. 28'079.80 (pari al 35 % di fr. 80'228.--) era stata rimborsata a torto e andava stornata (art. 57 cpv. 3 e 58 cpv.1 LIP).

**B.**

Il 23 gennaio 2017, l'Ufficio di tassazione ha inviato ai coniugi A. \_\_\_\_\_ una decisione di rettifica, stabilendo il loro diritto al rimborso dell'imposta preventiva in fr. 6'016.10 (invece che in fr. 34'095.90). Nelle motivazioni, il fisco si è richiamato all'intervento dell'AFC, rilevando che l'importo di fr. 28'079.80 era stato rimborsato a torto e andava pertanto stornato dalla cifra originaria.

La decisione del fisco ticinese è stata confermata sia su reclamo (8 gennaio 2018) che su ricorso davanti alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (20 settembre 2018).

**C.**

Con ricorso in materia di diritto pubblico del 19 ottobre 2018, A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ si sono allora rivolti al Tribunale federale domandando: che la sentenza della Camera di diritto tributario del 20 settembre 2018 e la decisione dell'Ufficio di tassazione del 23 gennaio 2017 vengano annullate; che il rimborso dell'imposta preventiva riconosciuto nel 2012 sia confermato nella sua integralità.

Nel corso della procedura, la Corte cantonale ha chiesto la conferma della propria pronuncia. La domanda di respingere il ricorso è giunta pure dal fisco ticinese.

## **Diritto:**

### **1.**

**1.1.** L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretta 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). Essa è stata presentata nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse all'annullamento della stessa (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (art. 56 LIP, applicabile in base al rinvio contenuto nell'art. 58 cpv. 2 LIP; sentenze 2C\_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 1.1 e 2C\_89/2014 del 26 novembre 2014 consid. 1).

**1.2.** In ragione dell'effetto devolutivo dei gravami sin qui interposti gli insorgenti sono tuttavia legittimati a formulare conclusioni riguardanti solo l'annullamento o la riforma della sentenza della Camera di diritto tributario. La conclusione con la quale chiedono l'annullamento della decisione dell'Ufficio di tassazione del 23 gennaio 2017 è pertanto inammissibile (**DTF 134 II 142** consid. 1.4 pag. 144).

### **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. Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; il Tribunale federale tratta infatti simili critiche solo se sono motivate con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF). Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può scostarsene se è stato eseguito violando il 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 (**DTF 136 III 552** consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

**2.2.** In relazione all'apprezzamento delle prove e all'accertamento dei fatti, il Tribunale federale riconosce al Giudice del merito un ampio potere. Ammette cioè una lesione dell'art. 9 Cost. solo qualora l'istanza inferiore non abbia manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, abbia ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, oppure se, sulla base dei fatti raccolti, abbia tratto deduzioni insostenibili (sentenza 2C\_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 2.3). In conformità all'art. 106 cpv. 2 LTF, spetta a chi insorge argomentare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la violazione invocata sarebbe suscettibile d'influenzare la lite (**DTF 133 IV 286** consid. 1.4 pag. 287 seg.).

### **3.**

La causa trae origine dai controlli svolti dall'AFC sul rendiconto periodico ricevuto dalle autorità cantonali e quindi: (a) dalla comunicazione del 22 novembre 2016, con cui l'AFC indicava al fisco ticinese di non riconoscere l'importo di fr. 28'079.80 restituito a A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ in relazione ad un dividendo di fr. 80'228.-- da loro percepito dalla C. \_\_\_\_\_ SA; (b) dalla rettifica della tassazione pronunciata dal fisco ticinese con decisione del 23 gennaio 2017 nei confronti dei contribuenti medesimi.

**3.1.** Nei considerandi in diritto della sentenza impugnata, cui può essere rinviato a titolo completo, l'istanza inferiore ha correttamente indicato le condizioni alle quali la legge federale sull'imposta preventiva e l'ordinanza d'esecuzione (OIPrev; RS 642.211), subordinano il diritto al rimborso del tributo.

Riferendosi all'art. 23 LIP ed alla giurisprudenza in materia, ha in particolare ricordato che il contribuente deve annunciare egli stesso il reddito colpito dall'imposta preventiva rispettivamente la sostanza da cui esso proviene, perché altrimenti il diritto al rimborso non può essere riconosciuto (sentenze 2C\_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.1.1; 2C\_612/2017 del 7 maggio 2018 consid. 2.2; 2C\_637/2016 del 17 marzo 2017 consid. 3.1; 2C\_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 3.1; 2C\_896/2015 del 10 novembre 2016 consid. 2.1; 2C\_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2; 2C\_85/2015 del 16 settembre 2015 consid. 2; 2C\_172/2015 del 27 agosto 2015 consid. 4; 2C\_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 3 segg. e 2C\_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 3 seg.). Richiamati i contenuti degli art. 57 e 58 LIP, ha d'altra parte rammentato che una procedura di rettifica come quella qui in esame è scandita da termini che le autorità sono tenute a rispettare.

**3.2.** Passata all'esame della fattispecie, la Corte cantonale ha in seguito considerato che la rettifica pronunciata dal fisco ticinese andasse tutelata. Da una parte, perché le autorità hanno agito nei tempi prescritti dalla legge. D'altra parte, poiché:

(a) i contribuenti non hanno annunciato essi stessi il reddito colpito dall'imposta preventiva, siccome la lettera del 21 ottobre 2013, con la quale notificavano al fisco il dividendo ricevuto dalla C. \_\_\_\_\_ SA (dopo avere ommesso di iscriverlo nell'elenco titoli della dichiarazione d'imposta) è successiva alla scoperta ed alla segnalazione da parte del fisco della loro omissione;

(b) nemmeno il fatto che la C. \_\_\_\_\_ SA abbia notificato il prelievo dell'imposta preventiva sui dividendi all'autorità fiscale competente sarebbe di supporto agli insorgenti, in quanto il Tribunale federale ha già avuto modo di stabilire che la mancata dichiarazione spontanea del dividendo nella dichiarazione d'imposta

personale dell'azionista, non può essere sanata attraverso la trasmissione all'AFC del modulo 103 da parte della società;

(c) quand'anche fosse possibile considerare la lettera del 21 ottobre 2013 quale annuncio spontaneo, e l'art. 23 LIP non fosse applicabile, gli insorgenti non avrebbero rispettato l'art. 68 OIPrev, che richiede l'uso di un modulo ufficiale, e le condizioni previste dall'art. 48 LIP.

#### 4.

In primo luogo, i ricorrenti sostengono che il diritto della autorità di rettificare la concessione del rimborso dell'imposta preventiva decretata nell'ambito della tassazione, sia prescritto. A torto, però.

**4.1.** Da una lettura dell'impugnativa emerge come essi considerino che il termine di tre anni previsto dall'art. 32 cpv. 1 LIP sia vincolante anche per le autorità. Tuttavia, e ciò risulta chiaro già ad una sua attenta lettura, la norma in questione tratta solo del diritto del contribuente a farsi rimborsare l'imposta preventiva riscossa in precedenza, non del diritto dello Stato di chiedere la restituzione di un importo rimborsato senza che ve ne fossero le condizioni.

Quest'ultima fattispecie è in effetti oggetto di altri disposti, ovvero: da un lato, dell'art. 57 cpv. 3 e 4 LIP secondo cui, salvo in caso di procedimento penale, l'AFC deve manifestare il proprio disaccordo nei confronti delle autorità cantonali in merito a una domanda di rimborso da loro accolta pronunciandosi (in via provvisoria) entro un termine di tre anni dalla fine dell'anno civile in cui la decisione di rimborso cantonale è passata in giudicato; d'altro lato, dell'art. 58 cpv. 1 LIP, secondo cui se, conformemente all'art. 57 cpv. 3 LIP, è stata disposta una riduzione a titolo provvisoria, l'ufficio cantonale dell'imposta preventiva può chiedere a colui che ha beneficiato del rimborso contestato di restituire l'imposta, ma che tale diritto si estingue se non è esercitato, mediante decisione, nei sei mesi successivi alla notificazione della riduzione provvisoria.

**4.2.** Come correttamente rilevato anche dai Giudici ticinesi, dette norme sono state però rispettate.

In base ai fatti accertati nel giudizio impugnato, che vincolano anche il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), la decisione provvisoria con cui l'AFC comunicava al fisco ticinese di non riconoscere il rimborso che quest'ultimo aveva concesso ai ricorrenti nell'ambito della tassazione del 20 novembre 2013 porta in effetti la data del 22 novembre 2016 ed è quindi intervenuta nel termine di tre anni prescritto dall'art. 57 cpv. 4 LIP (sentenza 2A.110/2006 del 12 ottobre 2006 consid. 2.2). Nel contempo, la decisione con la quale il fisco ticinese ha chiesto agli insorgenti la restituzione di quanto loro rimborsato risale al 23 gennaio 2017 ed ha pertanto avuto luogo "nei sei mesi successivi alla notificazione provvisoria" dell'AFC (22 novembre 2016).

**4.3.** Per quanto precede, l'argomentazione con la quale i contribuenti sostengono la prescrizione del diritto al rimborso fatto valere dal fisco ticinese dev'essere respinta.

#### 5.

In secondo luogo, i ricorrenti si lamentano del mancato riconoscimento della spontaneità del loro annuncio.

**5.1.** I Giudici ticinesi sono giunti alla conclusione che in casu mancava una dichiarazione spontanea, conforme a quanto richiesto dall'art. 23 LIP e dalla giurisprudenza ad esso relativa (precedente consid. 3.1), osservando che:

«...dall'incarto fiscale risulta in particolare che il modulo interno Panoramica CET (cioè la banca dati "Controllo dello stato dei titoli", da cui l'Ufficio circondariale di tassazione di Y. \_\_\_\_\_ ha appreso che la C. \_\_\_\_\_ SA, X. \_\_\_\_\_, sia nel 2011, ma anche nel 2012, aveva versato un dividendo) è stato stampato il 17 ottobre 2013 da un tassatore dell'Ufficio circondariale di tassazione di Y. \_\_\_\_\_, mentre la lettera litigiosa è datata 21 ottobre 2013. Oltre al fatto che il susseguirsi degli eventi dimostra che il citato scritto è successivo alla stampa » [...] «dal suo contenuto emerge in modo incontrovertibile che la lettera fa seguito ad un colloquio intervenuto in precedenza fra il contribuente e il funzionario dell'Ufficio di tassazione, al quale la lettera è rivolta.» [...] «Ne risulta inoltre che la questione inerente ai dividendi della C. \_\_\_\_\_ SA è stato uno degli aspetti discussi in tale occasione. Detta circostanza viene avvalorata dal fatto che nella lettera del 21 ottobre 2013 il ricorrente ha scritto: "come da lei richiesto le posso comunicare quanta segue". Nel medesimo scritto il contribuente ha perfino autorizzato il funzionario incaricato "ad aggiungere alla dichiarazione d'imposta 2012 l'importo di fr. 78'000.-- quale reddito, corrispondenti al 60% del dividendo ricevuto" e, in conclusione, lo ha ringraziato "per l'attenzione e la comprensione", assicurandolo che si è trattato di una "dimenticanza... in buona fede, vero è che tutte le azioni di C. \_\_\_\_\_ sono dichiarate, tutti gli azionisti hanno ricevuto lo stesso dividendo, e il pagamento dell'imposta preventiva era stato notificato dalla società all'autorità fiscale.»

**5.2.** Confrontati con un apprezzamento delle prove preciso e circostanziato, gli insorgenti non ne dimostrano tuttavia l'insostenibilità come anche in questo ambito sarebbero stati tenuti a fare (precedente consid. 2.2 e i riferimenti ivi indicati; sentenze 2C\_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.2 e 2C\_89/2014 del 26 novembre 2014 consid. 7).

Formulando le loro critiche, si limitano infatti a fornire una propria e personale lettura della fattispecie, che contrappongono a quella della Corte cantonale, ciò che non basta, poiché l'arbitrio non è ravvisabile già nel fatto che un'altra soluzione sembri possibile, e per altro nemmeno se essa potrebbe sembrare preferibile, ma solo quando la decisione impugnata è manifestamente insostenibile (**DTF 133 I 149** consid. 3.1 pag. 155; **132 III 209** consid. 2.1 pag. 211; sentenza 2C\_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.4).

**5.3.** Sia come sia, la valutazione dei vari elementi di fatto contenuta nel giudizio impugnato non appare per nulla arbitraria ed è in realtà del tutto plausibile, siccome:  
il menzionato modulo "Panoramica CET", concernente la C. \_\_\_\_\_ SA, risulta essere stato stampato giovedì 17 ottobre 2013, ovvero 4/5 giorni prima della data della lettera cui i ricorrenti, contrariamente al fisco, attribuiscono il valore di dichiarazione spontanea (lunedì 21 ottobre 2013);  
nella citata lettera non solo viene fatto riferimento a una precedente richiesta del fisco, ma anche "alla dimenticanza della notifica dei dividendi" della C. \_\_\_\_\_ SA, per la quale viene domandata "comprensione";  
nel contempo, la lettera indirizzata al fisco non contiene nessun elemento esplicito che possano portare a qualificarla quale complemento spontaneo della dichiarazione fiscale;  
al contrario, come indicato dalla Camera di diritto tributario a sostegno della conclusione che sia in realtà stato il fisco a muoversi per primo ed i contribuenti a reagire su sua sollecitazione, la domanda di scuse indirizzata al funzionario dell'Ufficio circondariale di tassazione è accompagnata: da un lato, dalla precisazione che il dividendo è stato distribuito tra gli azionisti in parti uguali; d'altro lato, dall'autorizzazione ad aggiungere alla loro dichiarazione d'imposta 2012 fr. 78'000.--, corrispondenti al 60 % del reddito ricevuto.

**5.4.** La sentenza impugnata, non è però criticabile neanche per quanto attiene all'applicazione dell'art. 23 LIP alla situazione che è stata validamente accertata. In effetti:

**5.4.1.** Come osservato dai Giudici ticinesi e come già ricordato nel precedente consid. 3.1, la necessità di un corretto e spontaneo adempimento degli obblighi di dichiarazione quale condizione per il riconoscimento del diritto al rimborso giusta l'art. 23 LIP risulta dalla consolidata giurisprudenza del Tribunale federale relativa a questo disposto.

Constatato che la dichiarazione spontanea non c'era stata (precedente consid. 5.3), il rimborso dell'imposta preventiva deciso dal fisco ticinese era quindi ingiustificato e l'AFC è a ragione intervenuta per correggere l'errore del fisco rispettivamente per far applicare l'art. 23 LIP conformemente alla prassi (art. 52 cpv. 4 LIP, che indica che il rimborso concesso dall'Ufficio cantonale dell'imposta preventiva è operato con riserva del controllo dell'AFC; sentenze 2C\_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.3.1 e 2C\_699/2009 del 4 maggio 2010 consid. 2.3).

**5.4.2.** Nel contempo, ad altra soluzione non può portare nemmeno la sottolineatura da parte dei ricorrenti che il tutto sarebbe da ricondurre a una dimenticanza così come del fatto che la C. \_\_\_\_\_ SA ha regolarmente notificato il prelievo dell'imposta preventiva sui dividendi all'autorità fiscale.  
Benché non si sia finora espresso in maniera definitiva sulla questione a sapere se la perdita del diritto al rimborso giusta l'art. 23 LIP attualmente in vigore presupponga una colpa, il Tribunale federale ha infatti già rilevato che, in caso di risposta affermativa a questa domanda, una negligenza basterebbe (sentenze 2C\_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.3.2; 2C\_896/2015 del 10 novembre 2016 consid. 2.1; 2C\_85/2015 del 16 settembre 2015 consid. 2.5; 2C\_172/2015 del 27 agosto 2015 consid. 4.2; 2C\_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1). D'altra parte, la mancata notifica spontanea del dividendo, nella dichiarazione d'imposta dell'azionista, non può essere affatto sanata attraverso la trasmissione da parte della società del modulo 103 indirizzato all'AFC (sentenze 2C\_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.3.1; 2C\_612/2017 del 7 maggio 2018 consid. 2.3.3 e 2C\_500/2017 del 6 giugno 2017 consid. 3.4).

**5.4.3.** Sempre in questo contesto, e sebbene i ricorrenti non lo pretendano, va infine aggiunto che anche la possibilità di un richiamo alla nuova versione dell'art. 23 LIP, votata dal legislatore federale il 28 settembre 2018 e meno restrittiva di quella odierna (cfr. FF 2018 5121 segg. con termine di referendum scadente il 17 gennaio 2019), va d'acchito esclusa.

La revisione della LIP decisa dalle Camere federali - e destinata, in assenza di referendum, ad entrare in vigore retroattivamente al 1° gennaio 2019 - prevede infatti che l'art. 23 nLIP si applichi comunque solo a pretese sorte a partire dal 1° gennaio 2014 (art. 70d nLIP), ciò che non è il caso nella fattispecie che ci occupa. Relativa a dividendi conseguiti nel 2012 (art. 12 cpv. 1 LIP; sentenza 2C\_730/2013 del 4 febbraio 2014 consid. 3.4), la pretesa di rimborso in questione è in effetti stata fatta valere (e in un primo tempo è stata anche ammessa dal fisco ticinese) già nel 2013 (art. 29 cpv. 2 LIP; precedente consid. A).

## **6.**

**6.1.** Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso va respinto poiché infondato. Ritenuto che, nel merito, il giudizio impugnato si basa su due argomentazioni alternative, e che la conferma di una di queste già basta per avallare la decisione di rettifica dell'imposta preventiva, non occorre in effetti analizzare se anche la seconda argomentazione della Camera di diritto tributario (mancato uso del modulo ufficiale; precedente consid. 3.2) resista alle critiche ricorsuali.

**6.2.** Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono quindi poste a carico degli insorgenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

**Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:**

### **1.**

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese giudiziarie di fr. 2'500.-- sono poste a carico dei ricorrenti, in solido.

**3.**

Comunicazione ai 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, 9 gennaio 2019

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

Il Presidente: Seiler

Il Cancelliere: Savoldelli