

Nessun diritto al rimborso dell'imposta preventiva in caso di mancata dichiarazione

Il Tribunale federale ha negato la restituzione dell'imposta preventiva a dei coniugi domiciliati in Ticino che non hanno dichiarato correttamente il dividendo



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_936/2018 del 9 gennaio 2019, A.A. e B.A. (ricorrenti) contro la 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 (n. 80.2018.23).

L'AFC ha informato il fisco ticinese che, da una sua verifica, era emerso che il dividendo versato ai coniugi A. dalla C. SA non era stato dichiarato spontaneamente giusta l'art. 23 LIP e, di conseguenza, a suo dire, l'imposta preventiva era stata rimborsata a torto e andava stornata (artt. 57 cpv. 3 e 58 cpv. 1 LIP). La decisione del fisco ticinese è stata confermata sia su reclamo che su ricorso davanti alla CDT. Contro quest'ultima i coniugi A. hanno interposto ricorso di diritto pubblico al TF, chiedendo che il rimborso dell'imposta preventiva riconosciuto nel 2012 fosse loro confermato nella sua integralità. Secondo i giudici, il contribuente deve annunciare egli stesso il reddito colpito dall'imposta preventiva, risp. la sostanza da cui esso proviene, perché altrimenti perde il suo diritto al rimborso. La procedura di rettifica è disciplinata dagli artt. 57 e 58 LIP. Da un lato, secondo l'art. 57 cpv. 3 e 4 LIP, l'AFC deve manifestare il proprio disaccordo nei confronti delle autorità cantonali in merito a una domanda di rimborso da loro accolta pronunciandosi entro un termine di tre anni dalla fine dell'anno civile in cui la decisione di rimborso cantonale è passata in giudicato e, dall'altro, secondo l'art. 58 cpv. 1 LIP, 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. Nel presente caso, queste disposizioni sono state rispettate dalle autorità fiscali. 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, come osservato dalla CDT, la necessità di un corretto e spontaneo adempimento degli obblighi di dichiarazione costituisce una condizione per il riconoscimento del diritto al rimborso giusta l'art. 23 LIP, cosa che non è, però, ravvisabile nel seguente caso.

I. Reddito colpito da imposta preventiva: rimborso sì o rimborso no?..... 190

A. Il fisco ticinese aveva inizialmente acconsentito al rimborso..... 190

B. ...ma secondo l'AFC andava negato!.....191

C. La rettifica da parte del fisco ticinese, confermata anche dalla CDT.....191

II. Il ricorso al TF per ottenere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva 191

A. Le condizioni di ammissibilità del ricorso di diritto pubblico191

B. Le considerazioni della CDT a sostegno della tesi dell'autorità fiscale.....191

C. I ricorrenti sostengono che la rettifica del rimborso sia prescritta.....192

D. Il TF osserva invece che la prescrizione non sia intervenuta192

E. I ricorrenti sostengono che l'annuncio sia stato spontaneo.....192

F. Pure in questo caso il TF non è della stessa idea.....193

G. I ricorrenti riconducono la mancata dichiarazione ad una dimenticanza.....193

H. Il TF rileva che basta la negligenza per perdere il diritto al rimborso193

I. Potrebbe cambiare qualcosa la revisione della LIP in vigore dal 2019?.....193

III. Conclusioni..... 194

I. Reddito colpito da imposta preventiva: rimborso sì o rimborso no?

A. Il fisco ticinese aveva inizialmente acconsentito al rimborso...

Con decisione del 20 novembre 2013, l'Ufficio di tassazione competente ha notificato ai coniugi A.A. e B.A. la tassazione concernente l'imposta cantonale (IC) e l'imposta federale diretta (IFD) del 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.

B. ...ma secondo l'AFC andava negato!

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 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 (artt. 57 cpv. 3 e 58 cpv. 1 LIP).

C. La rettifica da parte del fisco ticinese, confermata anche dalla CDT

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 l'8 gennaio 2018 sia su reclamo che, il 20 settembre successivo, su ricorso davanti alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (CDT).

II. Il ricorso al TF per ottenere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva

A. Le condizioni di ammissibilità del ricorso di diritto pubblico

Con ricorso in materia di diritto pubblico del 19 ottobre 2018, A.A. e B.A. si sono allora rivolti al Tribunale federale (TF) domandando che la sentenza della CDT, del 20 settembre 2018, e la decisione dell'Ufficio di tassazione, del 23 gennaio 2017, venissero annullate e che il rimborso dell'imposta preventiva riconosciuto nel 2012 fosse confermato nella sua integralità.

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

L'impugnazione concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 della Legge federale sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110) 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 gli artt. 82 ss. LTF[1].

In ragione dell'effetto devolutivo dei gravami sin qui interposti, gli insorgenti sono tuttavia legittimati a formulare conclusioni riguardanti esclusivamente l'annullamento o la riforma della

sentenza della CDT. La conclusione con la quale chiedono l'annullamento della decisione dell'Ufficio di tassazione del 23 gennaio 2017 è pertanto inammissibile[2].

Il TF 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 cpvv. 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 TF tratta, infatti, simili critiche solo se sono motivate con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF).

Per quanto riguarda i fatti, il TF 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[3]. L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

In relazione all'apprezzamento delle prove e all'accertamento dei fatti, il TF riconosce al giudice del merito un ampio potere. Ammette cioè una lesione dell'art. 9 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) 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[4].

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[5].

B. Le considerazioni della CDT a sostegno della tesi dell'autorità fiscale

La causa trae origine dai controlli svolti dall'AFC sul rendiconto periodico ricevuto dalle autorità cantonali e, quindi,:

- 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;
- dalla rettifica della tassazione pronunciata dal fisco ticinese con decisione del 23 gennaio 2017 nei confronti dei contribuenti medesimi.

Riferendosi all'art. 23 LIP ed alla giurisprudenza in materia, la CDT ha ricordato che il contribuente deve annunciare egli stesso il reddito colpito dall'imposta preventiva, risp. la

[2] DTF 134 II 142 consid. 1.4.

[3] DTF 136 III 552 consid. 4.2.

[4] Sentenza TF n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 2.3.

[5] DTF 133 IV 286 consid. 1.4.

[1] Art. 56 LIP, applicabile in base al rinvio contenuto nell'art. 58 cpv. 2 LIP; Sentenze TF n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 1.1 e n. 2C_89/2014 del 26 novembre 2014 consid. 1.

sostanza da cui esso proviene, perché altrimenti il diritto al rimborso non può essere riconosciuto^[6]. Richiamati i contenuti degli artt. 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.

Passata all'esame della fattispecie, la CDT 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 TF 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 dell'Ordinanza sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211), che richiede l'uso di un modulo ufficiale, come le condizioni previste dall'art. 48 LIP.

C. I ricorrenti sostengono che la rettifica del rimborso sia prescritta

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.

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:

[6] Sentenze TF n. 2C_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.1.1; n. 2C_612/2017 del 7 maggio 2018 consid. 2.2; n. 2C_637/2016 del 17 marzo 2017 consid. 3.1; n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 3.1; n. 2C_896/2015 del 10 novembre 2016 consid. 2.1; n. 2C_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2; n. 2C_85/2015 del 16 settembre 2015 consid. 2; n. 2C_172/2015 del 27 agosto 2015 consid. 4; n. 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 3 ss. e n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 3 s.

- 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.

D. Il TF osserva invece che la prescrizione non sia intervenuta

Come correttamente rilevato anche dai giudici ticinesi, dette norme sono state però rispettate. Infatti, in base ai fatti accertati nel giudizio impugnato, che vincolano anche il TF (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, come prescritto dall'art. 57 cpv. 4 LIP^[7]. 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).

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.

E. I ricorrenti sostengono che l'annuncio sia stato spontaneo

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

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, 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

[7] Sentenza TF n. 2A.110/2006 del 12 ottobre 2006 consid. 2.2.

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».

F. Pure in questo caso il TF non è della stessa idea

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[8].

Formulando le loro critiche si limitano, infatti, a fornire una propria e personale lettura della fattispecie, che contrappongono a quella della CDT, 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[9].

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 a 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 possa portare a qualificarla quale complemento spontaneo della dichiarazione fiscale;
- al contrario, come indicato dalla CDT 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.

La sentenza impugnata non è però criticabile neanche per quanto attiene l'applicazione dell'art. 23 LIP. In effetti, come osservato dai giudici ticinesi, e come già ricordato in

[8] Sentenze TF n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.2 e n. 2C_89/2014 del 26 novembre 2014 consid. 7.

[9] DTF 133 I 149 consid. 3.1; 132 III 209 consid. 2.1; Sentenza TF n. 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.4.

precedenza, 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 TF relativa a questo disposto.

Constatato che la dichiarazione spontanea non c'è stata, il rimborso dell'imposta preventiva deciso dal fisco ticinese è, quindi, ingiustificato e l'AFC a ragione è intervenuta per correggere l'errore, risp. per far applicare l'art. 23 LIP conformemente alla prassi[10].

G. I ricorrenti riconducono la mancata dichiarazione ad una dimenticanza

Nel contempo, ad altra soluzione non può portare nemmeno la sottolineatura da parte dei ricorrenti che il tutto sarebbe da ricondurre a una dimenticanza e che la C. SA ha regolarmente notificato il prelievo dell'imposta preventiva sui dividendi all'autorità fiscale.

H. Il TF rileva che basta la negligenza per perdere il diritto al rimborso

Benché non si sia finora espresso in maniera definitiva sulla questione di sapere se la perdita del diritto al rimborso giusta l'art. 23 LIP attualmente in vigore presupponga una colpa, il TF ha già rilevato che, in caso di risposta affermativa a questa domanda, una negligenza basterebbe[11]. 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[12].

I. Potrebbe cambiare qualcosa la revisione della LIP in vigore dal 2019?

Sempre in questo contesto, e sebbene i ricorrenti non lo pretendano, va infine aggiunto che la possibilità di un richiamo alla nuova versione dell'art. 23 LIP, meno restrittiva di quella odierna[13], votata dal legislatore federale il 28 settembre 2018, va d'acchito esclusa.

La revisione della LIP decisa dalle Camere federali – entrata in vigore retroattivamente al 1° gennaio 2019 – prevede, infatti, che il nuovo art. 23 LIP si applichi comunque solo a pretese sorte a partire dal 1° gennaio 2014 (nuovo art. 70d LIP), ciò che non è il caso nella fattispecie che ci occupa. Relativa a

[10] 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 TF n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.3.1 e n. 2C_699/2009 del 4 maggio 2010 consid. 2.3.

[11] Sentenze TF n. 2C_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.3.2; n. 2C_896/2015 del 10 novembre 2016 consid. 2.1; n. 2C_85/2015 del 16 settembre 2015 consid. 2.5; n. 2C_172/2015 del 27 agosto 2015 consid. 4.2; n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1.

[12] Sentenze TF n. 2C_56/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 2.3.1; n. 2C_612/2017 del 7 maggio 2018 consid. 2.3.3 e n. 2C_500/2017 del 6 giugno 2017 consid. 3.4.

[13] Cfr. FF 2018 5121 ss. con termine di referendum scaduto infruttuosamente il 17 gennaio 2019.

dividendi conseguiti nel 2012^[14], 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).

III. Conclusioni

Per quanto precede, il ricorso dei coniugi AA. e B.A. 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 analizzare se anche la seconda argomentazione della CDT (mancato uso del modulo ufficiale) resista alle critiche ricorsuali.

[14] Art. 12 cpv. 1 LIP; Sentenza n. 2C_730/2013 del 4 febbraio 2014 consid. 3.4.