



28 giugno 2017

**Procedura di consultazione
concernente la legge federale sull'imposta preventiva (LIP)**

Rapporto esplicativo

Compendio

Il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non dovrebbe più decadere neanche in caso di omessa dichiarazione dei redditi o della sostanza da cui provengono, di dichiarazione successiva o se l'autorità fiscale calcola l'importo della prestazione, a condizione che ciò avvenga prima della scadenza del termine di opposizione contro la decisione di tassazione e che l'omessa dichiarazione sia dovuta a negligenza.

Situazione iniziale

In linea di principio, le persone domiciliate in Svizzera hanno diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Tuttavia questo diritto si estingue se esse non dichiarano correttamente i redditi corrispondenti all'autorità fiscale. Fino al 2014 era possibile ottenere il rimborso anche se la dichiarazione d'imposta veniva presentata a seguito di un intervento dell'autorità fiscale. Lo stesso valeva nel caso in cui l'autorità fiscale calcolava di sua iniziativa i redditi non dichiarati. Tuttavia, il rimborso dell'imposta preventiva era sempre escluso se la mancata dichiarazione iniziale era finalizzata alla sottrazione d'imposta. In diverse sentenze, il Tribunale federale ha specificato i requisiti di una dichiarazione corretta, causando in entrambi i summenzionati casi la perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Essa è tuttora rimborsabile solo se viene presentata spontaneamente una dichiarazione successiva, ossia prima che l'autorità fiscale ne scopra l'omessa dichiarazione.

Dal mancato rimborso dell'imposta e dal contestuale calcolo dell'imposta sul reddito deriva un'imposizione elevata dei redditi interessati che viene talora recepita come sanzione. L'applicazione del diritto vigente da parte delle autorità fiscali è pertanto sempre più criticata ed è stata anche trattata in diversi interventi parlamentari in cui, dato l'orientamento, si chiede il ripristino della prassi precedente.

Contenuto del progetto

Il Consiglio federale intende attenersi al principio secondo il quale in determinati casi il diritto al rimborso dell'imposta preventiva decade e quindi intende mantenere la finalità di garanzia dell'imposta. È tuttavia disposto a reindirizzare l'orientamento richiesto negli interventi parlamentari.

Il nuovo adeguamento prevede che il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non decada se la dichiarazione viene presentata spontaneamente in un secondo tempo o in seguito a una richiesta dell'autorità fiscale. Lo stesso vale se l'autorità fiscale calcola di sua iniziativa le prestazioni non dichiarate. È possibile presentare una dichiarazione successiva corretta prima che scada il termine di opposizione relativo alla decisione di tassazione dei redditi e della sostanza.

Per evitare falsi incentivi, il diritto al rimborso dovrebbe continuare a estinguersi se il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta non ha indicato intenzionalmente nella dichiarazione d'imposta i corrispondenti redditi o la sostanza al fine di sottrarre l'imposta. Potenzialmente la minaccia di perenzione del diritto al rimbor-

so dovrebbe continuare ad essere un deterrente per i contribuenti disonesti. I contribuenti che compiono delle omissioni senza l'intenzione di sottrarre l'imposta possono invece compensare la loro negligenza senza perdere il diritto al rimborso. In questo modo si persegue anche la finalità dell'imposta preventiva di garantire una corretta tassazione in base a una dichiarazione corretta. Le riserve in merito all'intenzione di sottrarre l'imposta e la perenzione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva vengono considerate solo in presenza di una sentenza penale.

Tutte le altre condizioni per il rimborso dell'imposta preventiva dovrebbero rimanere invariate.

Il nuovo adeguamento che verrebbe introdotto comporterebbe minori entrate dall'imposta preventiva, poiché quest'ultima sarebbe rimborsata più spesso.

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

Il 29 settembre 2016 la consigliera nazionale Daniela

Schneeberger ha depositato la mozione 16.3797 «Nessuna perenzione riguardo all'imposta preventiva», nella quale si chiedeva di «modificare la legge federale sull'imposta preventiva in modo che le persone fisiche residenti in Svizzera non perdano il diritto al rimborso dell'imposta preventiva in seguito a mancate dichiarazioni o a dichiarazioni non conformi, per errore o negligenza, purché sia garantito che i redditi patrimoniali gravati dall'imposta preventiva siano tassati».

Pur comprendendo la richiesta, il Consiglio federale ha ritenuto necessario limitare il diritto al rimborso dell'imposta preventiva espressamente alle dichiarazioni successive per le quali la decisione di tassazione non è ancora passata in giudicato e ha respinto la mozione con decreto del 23 novembre 2016. Nel contempo ha incaricato il DFF di elaborare entro il mese di giugno del 2017 un progetto da porre in consultazione che riprenda i seguenti punti fondamentali:

nell'articolo 23 della legge federale del 13 ottobre 1965¹ sull'imposta preventiva (LIP) si deve precisare che, se la tassazione non è ancora passata in giudicato, in linea di principio il contribuente può dichiarare successivamente i redditi gravati dall'imposta preventiva non dichiarati per errore, senza perdere il diritto al rimborso. Quanto precede deve essere applicato sia alle dichiarazioni successive spontanee che a quelle fatte in seguito a una richiesta dell'autorità fiscale. Il presente progetto si limita ad affrontare la tematica del diritto al rimborso per le persone fisiche domiciliate in Svizzera.

L'iniziativa parlamentare del 30 settembre 2016 a firma del consigliere nazionale Luzi Stamm «Legge federale sull'imposta preventiva. Procedura mista» (16.474) presenta le stesse richieste della mozione Schneeberger. Attualmente è in una fase di verifica preliminare presso la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale.

1.2 Diritto vigente

1.2.1 Concetto di imposta preventiva

L'imposta preventiva è un'imposta riscossa alla fonte (ad es. presso una banca o una società anonima) dalla Confederazione sui redditi dei capitali mobili (in particolare su interessi e dividendi), sulle vincite alle lotterie di provenienza svizzera e su determinate prestazioni d'assicurazione. L'imposta trattenuta alla fonte viene versata all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) per poi essere trasferita al beneficiario della prestazione. Questa persona (ad es. il titolare di un conto bancario o un azionista) riceve l'importo netto, decurtato dell'imposta preventiva.

Lo scopo dell'imposta preventiva è garantire le imposte sul reddito e sulla sostanza nel contesto nazionale. I beneficiari di una prestazione gravata dall'imposta preventiva devono essere indotti a comunicare alle autorità competenti i redditi gravati dall'imposta preventiva (ad es. un conto bancario e gli interessi maturati), garan-

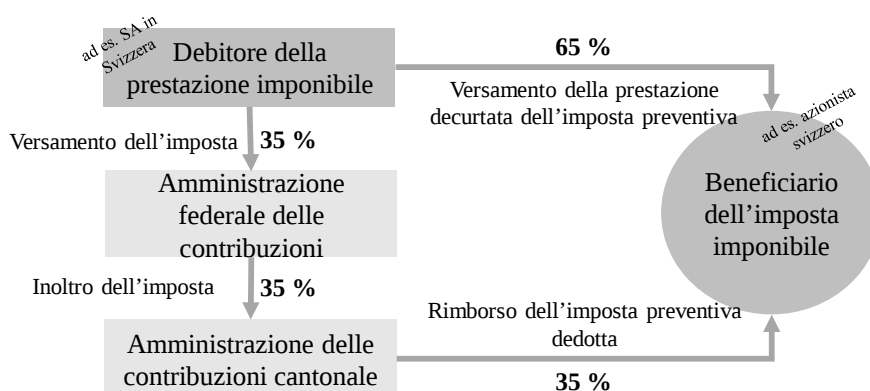
¹ RS 642.21

do in tal modo una corretta tassazione mediante l'imposta sui redditi e sulla sostanza (finalità di garanzia dell'imposta preventiva).

L'aliquota applicata è pari al 35 per cento sui redditi da capitale (dividendi, interessi bancari ecc.) e sulle vincite di lotterie, al 15 per cento su rendite vitalizie e pensioni e all'8 per cento su prestazioni assicurative particolari.

I beneficiari di una prestazione gravata dall'imposta preventiva, domiciliati in Svizzera, che compilano correttamente e in maniera esaustiva la dichiarazione d'imposta (persone fisiche) o contabilizzano correttamente i redditi (persone giuridiche) hanno diritto al rimborso completo dell'imposta preventiva (finalità di garanzia). Se una dichiarazione o una contabilizzazione non è corretta, non è possibile recuperare l'imposta preventiva. Concepita come un'imposta a scopo di garanzia, essa si trasforma nella cosiddetta «imposta con finalità antievasione», diventando definitivamente un onere fiscale. Entrambe le finalità sono equivalenti.

Rappresentazione semplificata della riscossione e del rimborso dell'imposta preventiva in Svizzera



Per i beneficiari residenti all'estero della prestazione gravata dall'imposta preventiva, questa imposta costituisce un onere definitivo. Tuttavia, le persone il cui Stato di residenza con cui la Svizzera ha concluso una convenzione per evitare la doppia imposizione, a seconda dell'impostazione di questa convenzione possono aver diritto a un rimborso totale o parziale dell'imposta preventiva.

1.2.2 Rimborso dell'imposta preventiva

Ai sensi dell'articolo 21 capoverso 1 lettera *a* e dell'articolo 22 capoverso 1 LIP i beneficiari svizzeri della prestazione gravata dall'imposta preventiva possono chiedere il rimborso dell'imposta preventiva ritenuta a loro carico dal debitore della prestazione gravata da tale imposta a condizione che alla scadenza della prestazione abbiano diritto all'uso e siano domiciliati in Svizzera. La richiesta di rimborso dell'imposta preventiva deve essere presentata nei tre anni successivi alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile (art. 32 cpv. 1 LIP).

Conformemente all'articolo 23 LIP il diritto al rimborso dell'imposta preventiva prevede inoltre che i redditi o la sostanza da cui provengono siano stati dichiarati correttamente (cosiddetta clausola declaratoria). Gli obblighi di dichiarazione si

evincono dall'articolo 124 capoverso 2 e dall'articolo 125 della legge federale del 14 dicembre 1990² sull'imposta federale diretta (LIFD)³.

Nella LIP il legislatore non ha disciplinato esplicitamente cosa si intende per dichiarazione corretta. Di conseguenza, in pratica dall'entrata in vigore della LIP il concetto ha dovuto essere interpretato dal Tribunale federale. L'interpretazione è stata chiarita più volte nel tempo. Nel 2011 e nel 2013 il Tribunale federale ha specificato per l'ultima volta cosa si intende per dichiarazione conforme⁴, rendendo possibile presentare dal 2014 solo in misura limitata⁵ una dichiarazione successiva senza perenzione del diritto al rimborso.

Secondo l'attuale interpretazione una **dichiarazione è corretta** se il beneficiario dichiara i redditi gravati dall'imposta preventiva e la sostanza da cui provengono in maniera veridica e completa e nei termini previsti nella dichiarazione d'imposta successiva all'esigibilità della prestazione.

L'attestazione nella dichiarazione d'imposta deve essere effettuata utilizzando il relativo modulo. La giurisprudenza del Tribunale federale sottolinea che in determinate situazioni può bastare che le prestazioni gravate dall'imposta preventiva si possano evincere chiaramente dagli allegati alla dichiarazione d'imposta⁶.

Se dall'inizio il beneficiario non ha indicato nella dichiarazione d'imposta i redditi gravati dall'imposta preventiva e la sostanza da cui provengono, può presentare una dichiarazione successiva senza perdere il diritto al rimborso se:

- la tassazione *non* è ancora *passata in giudicato*;
- l'autorità fiscale *non* ha ancora *rilevato l'omessa dichiarazione* e di conseguenza *non* è ancora intervenuta⁷.

Tuttavia, queste regole non sono applicabili se il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva non ha dichiarato, con l'intenzione di sottrarre l'imposta, le parti di reddito e di sostanza da cui provengono, quindi se non ha dichiarato i redditi o la sostanza da cui provengono al fine di non far rilevare la prestazione tramite l'imposta sul reddito e sulla sostanza⁸.

² RS 642.11

³ Sentenza del Tribunale del 16 settembre 2015, 2C_85/2015, consid. 2.3 seg.

⁴ Sentenze del Tribunale federale dell'11 ottobre 2011, 2C_95/2011 e del 16 gennaio 2013, 2C_80/2012.

⁵ Con la Circolare n. 40 «Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'articolo 23 LIP» (di seguito Circ. n. 40) a partire dal 2014 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha sostituito la circolare precedentemente in vigore e ha ripreso l'interpretazione chiarita dal Tribunale federale.

⁶ Sentenza del Tribunale federale del 17 marzo 2017, 2C_637/2016.

⁷ Nella sentenza del Tribunale federale del 23 maggio 2016, 2C_322/2016, consid. 3.2.1. seg., si afferma che la richiesta deve essere accolta favorevolmente se il contribuente indica spontaneamente i redditi gravati dall'imposta preventiva (...) nella dichiarazione d'imposta successiva alla scadenza della prestazione o almeno completa il più presto possibile la dichiarazione d'imposta che ha presentato in modo che i redditi possano essere considerati dall'autorità di tassazione ancora prima della tassazione definitiva. In questa sentenza si afferma altresì che la prassi del Tribunale federale prevede che debba essere inviata una prima comunicazione spontanea (nel quadro della dichiarazione d'imposta) o almeno una comunicazione spontanea successiva da farsi tempestivamente in modo che i redditi gravati dall'imposta preventiva e non ancora dichiarati possano essere effettivamente considerati nella decisione di tassazione.

⁸ Circ. 40 cifra 3.1 con rimando alla sentenza del Tribunale federale del 4 dicembre 1996, pubbl. nell'Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA] 66, 166.

Da quanto è stato esposto emerge che secondo l'attuale interpretazione una dichiarazione non è corretta se la prestazione gravata dall'imposta preventiva non è stata indicata nella dichiarazione d'imposta e⁹:

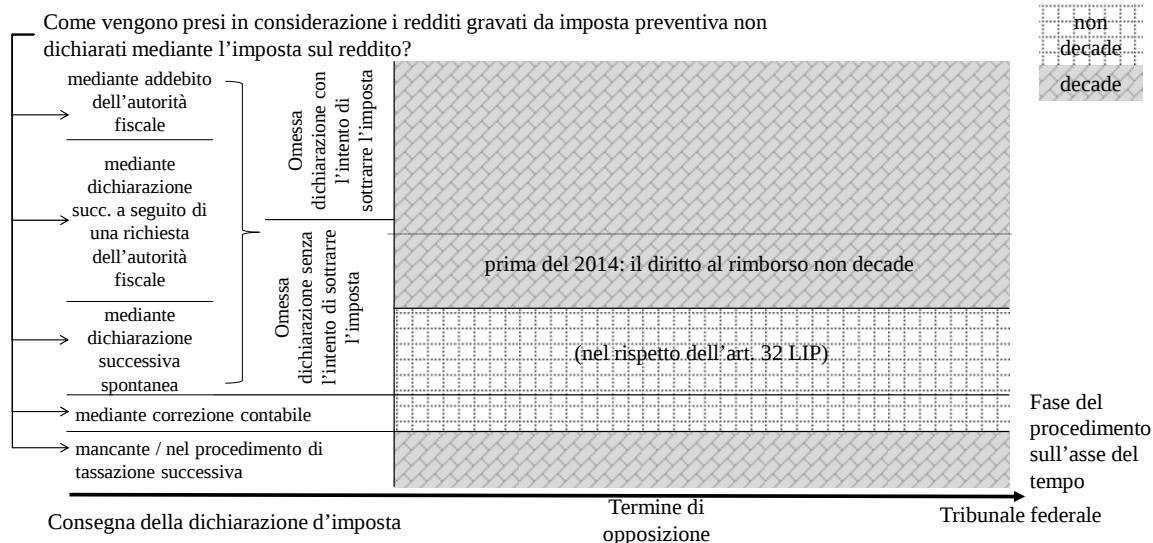
1. la dichiarazione successiva viene presentata dopo che la tassazione è *passata in giudicato*;
2. è stata omessa la dichiarazione dei redditi e della sostanza da cui provengono, gravati dall'imposta, con l'*intenzione di sottrarla*;
3. il contribuente presenta la dichiarazione solo dopo un *intervento dell'autorità fiscale* (in seguito a una richiesta, a un'intimazione o ad altri interventi), come nel caso in cui questa persona ha dichiarato la sostanza, ma non i redditi che ne derivano; o
4. l'autorità fiscale *calcola* i redditi e la sostanza non dichiarati in base alle conoscenze che può avere acquisito da dichiarazioni fiscali precedenti, altre circostanze a lei note o in seguito a una verifica contabile presso la società. Questo, in particolare, è il caso delle *prestazioni valutabili in denaro*. Una prestazione valutabile in denaro viene resa da una società (ad es. una società anonima individuale) a un partecipante (ad es. al singolo azionista). Deve essere accolta favorevolmente in particolare se la società versa una prestazione imponibile per la quale non si ha una controprestazione adeguata. Viene agevolato il partecipante o una persona a lui vicina. Nel confronto con terzi è evidente la sproporzione tra prestazioni e controprestazioni. Se il partecipante fattura le spese personali alla società si ha una prestazione valutabile in denaro. Le spese personali sono considerate dall'autorità fiscale come reddito personale aggiuntivo ai fini dell'imposta sul reddito. Per la società una prestazione valutabile in denaro ha conseguenze analoghe. Viene addebitata, per cui aumenta la base di calcolo dell'imposta sull'utile. Poiché la società distribuisce utili (occulti), l'importo della prestazione valutabile in denaro è assoggettato anche all'imposta preventiva. Le conseguenze fiscali di una prestazione valutabile in denaro corretta dall'autorità fiscale sono pertanto uguali a quelle per i dividendi¹⁰.

⁹ Cfr. anche Circ. 40, cifra 3.1 e 3.2.

¹⁰ Sono fatte salve eventuali conseguenze penali aggiuntive.

Sinossi semplificata del diritto al rimborso dell'imposta preventiva delle persone fisiche in Svizzera in caso di omessa dichiarazione nella dichiarazione d'imposta

Diritto al rimborso



Le semplici *correzioni degli errori di calcolo* non comportano la perenzione del rimborso dell'imposta preventiva. Una correzione degli errori di calcolo viene apportata se redditi già dichiarati vengono rettificati dall'autorità fiscale. Ciò si verifica, ad esempio, in caso di errori ortografici, della dichiarazione di redditi netti invece di lordi, della correzione di quote private alle spese generali, non giustificate dall'uso commerciale, sostenute dal partecipante, differenze di valore ecc. In casi del genere l'autorità fiscale calcola l'imposta sul reddito senza che decada il diritto al rimborso¹¹.

Facendo appello alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e alla giurisprudenza che ne deriva, in parte della dottrina si afferma che la perenzione del rimborso dell'imposta preventiva rappresenta una sanzione in senso giuridico¹². Di conseguenza si dovrebbero rispettare le garanzie relative al procedimento penale e varrebbe il principio del divieto della doppia pena. Secondo gli autori tale pena si identificherebbe nel cumulo dell'imposta preventiva non rimborsata e dell'imposta sul reddito da riscuotere. Finora il Tribunale federale non ha chiarito se per la perenzione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva sia necessario rimproverare al beneficiario di una prestazione gravata dall'imposta preventiva di aver tenuto un comportamento negligente. Tuttavia, il Tribunale federale sostiene che la semplice negligenza sarebbe sufficiente se fosse necessaria una colpa¹³. Nella giurisprudenza costante si afferma che la perdita di un diritto conformemente all'articolo 23 LIP non deve essere considerata come punizione e non serve essenzialmente a «punire» il contribuente. Si evidenzia invece la finalità di garanzia dell'imposta preventiva (...) ¹⁴.

¹¹ Circ. n. 40, cifra 3.2.

¹² Cfr. ad es. DANIEL HOLENSTEIN / JULIA VON AH, Circolare AFC n. 40 – Nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, in: ASA 85, 609 segg.

¹³ Tra molte: sentenza del Tribunale federale del 16 settembre 2015, 2C_85/2015, consid. 2.5.

¹⁴ Sentenza del Tribunale federale del 13 dicembre 2004, 2A.299/2004, in: ASA 75, 417, consid. 4.2.1.

1.2.3 Procedura di notifica e riscossione posticipata dell'imposta preventiva

Secondo l'articolo 20 capoverso 1 LIP a determinate condizioni è consentito al debitore di una prestazione gravata dall'imposta preventiva di adempiere all'obbligo fiscale mediante notifica sostitutiva del pagamento dell'imposta preventiva (procedura di notifica). In questo caso il debitore non deve versare l'imposta preventiva all'AFC né deve trasferirla al beneficiario delle prestazioni gravate da tale imposta. Inoltre, il debitore comunica all'autorità fiscale l'importo imponibile e il beneficiario a cui paga la prestazione per intero. In base alla notifica concreta l'autorità fiscale può verificare se il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta l'ha dichiarata correttamente. La procedura di notifica per i redditi da capitale si applica, in particolare, qualora il pagamento dell'imposta causi complicazioni inutili o rigori manifesti. Per la procedura di notifica si presuppone, tra l'altro, che il beneficiario abbia diritto al rimborso (cfr. n. 1.2.2). Se l'imposta preventiva non è stata versata ingiustamente e sono adempiute le condizioni della procedura di notifica, l'imposta preventiva sarà riscossa a posteriori.

1.2.4 Aspetti procedurali

Nella riscossione dell'imposta sul reddito e sulla sostanza si applica la cosiddetta procedura di tassazione mista. Le autorità fiscali devono accertare d'ufficio i fatti determinanti, ma i contribuenti sono tenuti a collaborare (obbligo di presentare una dichiarazione corretta e completa). In una procedura di tassazione collettiva l'autorità fiscale può pertanto contare sulla dichiarazione del contribuente nella dichiarazione d'imposta. In linea di principio essa non è tenuta a verificare successivamente che la dichiarazione sia completa e corretta. L'autorità fiscale agisce d'ufficio in base ai fatti rilevati e stabilisce l'importo dell'imposta nella decisione di tassazione, mentre per l'imposta preventiva si applica la cosiddetta procedura di autotassazione. Il debitore provvede autonomamente a tassare le prestazioni gravate dall'imposta preventiva comunicando e dichiarando la fattispecie, calcolando l'imposta e versando il relativo importo. In linea di principio, per gli interessi bancari e obbligazionari il credito fiscale insorge nel momento in cui essi diventano esigibili. L'imposta preventiva è dovuta 30 giorni dopo la scadenza di ogni trimestre civile. Nel caso della distribuzione degli utili il credito fiscale insorge in linea di massima nel momento in cui l'assemblea generale ne decide la ripartizione. L'imposta preventiva è dovuta 30 giorni dopo. L'autorità competente effettua solo controlli a campione ed eventualmente effettua delle rettifiche.

La procedura di rimborso per le persone fisiche si svolge presso le autorità fiscali cantonali. Esse controllano la dichiarazione d'imposta e verificano che le altre condizioni per il rimborso dell'imposta preventiva siano soddisfatte e che la dichiarazione sia corretta. A fronte di una decisione negativa sul rimborso dell'imposta preventiva è possibile presentare opposizione entro 30 giorni presso l'autorità fiscale cantonale. È possibile presentare ricorso contro una decisione sull'opposizione ad almeno un'istanza giudiziaria cantonale e infine al Tribunale federale. La domanda sull'*avvenuta dichiarazione* di prestazioni gravate dall'imposta preventiva da parte del beneficiario è una questione fattuale, mentre la domanda sulla *conformità* della dichiarazione è una questione giuridica. Le autorità fiscali cantonali e solitamente la

prima istanza giuridica sono autorizzate a verificare la fattispecie determinante¹⁵. In linea di principio i tribunali superiori sono legati – con riserva di arbitrarietà – a questa fattispecie. Ne deriva che in linea di principio non si possono più addurre altri elementi che riguardano la fattispecie (*divieto dei nova*) dinanzi a questi tribunali. Per ragioni inerenti al diritto processuale non è quindi più possibile dichiarare le prestazioni a posteriori dinanzi a tribunali superiori.

1.2.5 Diritto penale fiscale

Se le prestazioni gravate dall'imposta preventiva e la relativa sostanza non sono state regolarmente dichiarate, si deve verificare se è necessario istruire un procedimento per sottrazione d'imposta e/o frode fiscale per l'imposta sul reddito o sulla sostanza. È importante notare che la frode fiscale implica sempre anche l'intenzione di sottrazione d'imposta e che entrambi i reati sono in concorso ideale, ossia possono essere perseguiti in parallelo. Pertanto di seguito si parlerà esclusivamente di sottrazione d'imposta, poiché è sufficiente per causare la perenzione del diritto al rimborso in questione. Naturalmente anche la frode fiscale (eventualmente solo tentata) potrebbe comportare la perenzione del diritto al rimborso. Purché la tassazione non sia ancora passata in giudicato, deve essere istruito un procedimento per tentativo di sottrazione d'imposta. Esso è punibile solo se è commesso intenzionalmente. Di conseguenza, un tentativo di sottrazione d'imposta commesso per negligenza non è penalmente rilevante.

Se la tassazione del reddito e della sostanza è già passata in giudicato, si deve verificare se la sottrazione dell'imposta preventiva è stata consumata.

Se l'imposta preventiva non è stata versata o dichiarata correttamente, si deve verificare la necessità di istruire un procedimento per sottrazione dell'imposta preventiva.

Una prestazione valutabile in denaro (cfr. n. 1.2.2), ad esempio, nel caso dell'imposta sul reddito e dell'imposta preventiva può portare a una condanna per sottrazione d'imposta o frode fiscale. In linea di principio in tutti i procedimenti l'autore del reato rischia multe, pene pecuniarie o detentive.

1.3 La nuova normativa proposta

Il nuovo adeguamento prevede che una dichiarazione non sia ritenuta corretta solo ***nei casi previsti finora*** (cfr. n. 1.2.2):

- per una dichiarazione nella dichiarazione d'imposta
- per la correzione di errori di calcolo, o
- una dichiarazione successiva spontanea fatta dal beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva, ossia prima che l'autorità fiscale scopra l'omessa dichiarazione,

ma ***d'ora in poi*** sia possibile anche:

- in caso di dichiarazione successiva fatta dal beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva in seguito a una richiesta dell'autorità fiscale, o

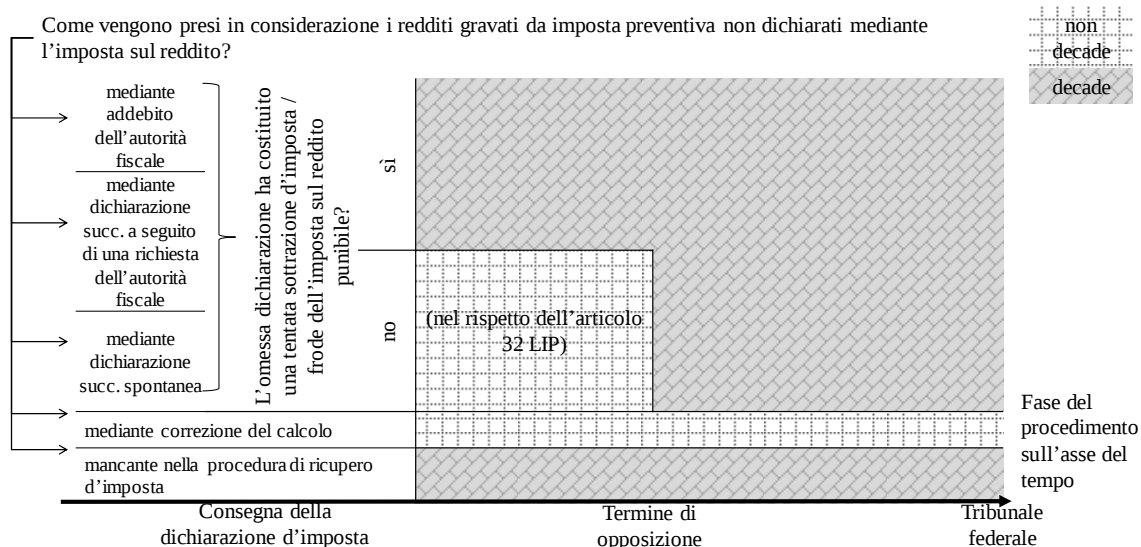
¹⁵ La procedura giudiziaria nei Cantoni è disciplinata dal diritto cantonale. Essa può essere pertanto differenziata e ad esempio prevedere una o più istanze.

- se l'autorità fiscale calcola i redditi o la sostanza non dichiarati in base alle proprie conoscenze.

Tuttavia, la dichiarazione corretta deve essere presentata prima della scadenza del termine di opposizione alla tassazione del reddito e della sostanza (di seguito «scadenza del termine di opposizione»). Se la dichiarazione corretta può essere approvata, non si perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Sono eccettuati i casi in cui il beneficiario delle prestazioni gravate dall'imposta preventiva non ha dichiarato intenzionalmente i redditi o la sostanza nella dichiarazione d'imposta.

Se viene presentata una dichiarazione successiva o se viene effettuata una compensazione dopo la scadenza del termine di opposizione, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva decade – eccetto per le correzioni di errori di calcolo – come accade già nel diritto vigente. Sono esonerati dalla nuova regolamentazione anche i principi giuridici che disciplinano l'avvio e l'esecuzione di procedimenti penali a seguito di sottrazione d'imposta intenzionale. In caso di sospetto di un tentativo di sottrazione d'imposta l'autorità fiscale avvia il relativo procedimento penale. La decisione in merito al rimborso dell'imposta preventiva viene prorogata fino alla conclusione di tale procedimento. Se il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva è condannato per tentata sottrazione d'imposta, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva sui redditi e sulla sostanza decade e la domanda di rimborso in sospeso deve essere respinta. Se non viene inflitta alcuna condanna, viene concesso il rimborso a condizione che siano soddisfatte le altre condizioni. Con il presente progetto viene essenzialmente sancito nella LIP il concetto di dichiarazione corretta come era recepito fino al 2014 (cfr. n. 1.2.2).

Sinossi semplificata del diritto al rimborso dell'imposta preventiva delle persone fisiche in Svizzera in caso di omessa dichiarazione secondo il nuovo adeguamento



1.4 Motivazione della nuova regolamentazione

Dopo aver ricevuto la decisione di tassazione, il contribuente ha il dovere e la possibilità di verificare nuovamente entro la scadenza del termine di opposizione se sono stati dichiarati tutti gli elementi del reddito e della sostanza o se deve eventualmente

apportare delle correzioni. In questo modo si garantisce che una negligenza possa essere compensata dinanzi all'autorità fiscale.

Sarebbe anche possibile ammettere la dichiarazione successiva o il conteggio fino al passaggio in giudicato della tassazione del reddito e della sostanza. Depongono a sfavore di questa variante, in particolare, elementi di diritto processuale (cfr. n. 1.2.4). I tribunali superiori non possono accettare nuovi fatti a causa del divieto dei nova e della cognizione limitata. Si deve altresì notare che la richiesta di rimborso dell'imposta preventiva deve essere presentata entro tre anni (cfr. n. 1.2.2). Se la dichiarazione successiva viene effettuata solo in occasione di un procedimento giudiziario, il rimborso dell'imposta preventiva potrebbe non andare a buon fine per scadenza dei termini (cfr. n. 1.2.2). Per questi motivi il Consiglio federale ha deciso che il momento determinante è la scadenza del termine di opposizione.

Se il contribuente dichiara altre prestazioni gravate dall'imposta preventiva entro il termine di opposizione, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva solo se in un procedimento penale è stato rilevato un tentativo di sottrazione d'imposta intenzionale. L'effetto percepito come pena che potrebbe derivare contemporaneamente dall'imposta preventiva non rimborsabile e dall'imposta sul reddito nella procedura di tassazione pertanto si limita ai reati. Il beneficiario di una prestazione gravata dall'imposta preventiva che ha commesso una negligenza senza intenzione di sottrarre l'imposta può compensare tale negligenza (dovuta a una svista o a ignoranza) senza conseguenze nella prima dichiarazione all'interno della dichiarazione d'imposta. Nella maggioranza dei casi il diritto al rimborso dell'imposta preventiva pertanto non decade più per negligenza. La perenzione del rimborso dell'imposta preventiva in caso di un tentativo di sottrazione d'imposta è necessaria per mantenere la finalità di garanzia dell'imposta preventiva. Solo in questo modo i contribuenti disonesti possono essere dissuasi dal compiere potenziali sottrazioni d'imposta ed è possibile garantire una tassazione equa del reddito e della sostanza (cfr. n. 1.2.2). Limitando ulteriormente la finalità di garanzia aumenterebbe l'entità delle minori entrate per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni.

Il nuovo adeguamento consente di:

- rimborsare più frequentemente l'imposta preventiva rispetto alla situazione giuridica attuale;
- avviare sempre più spesso la procedura di notifica (cfr. n. 1.2.3), in particolare per le prestazioni valutabili in denaro. (Nella nuova legislazione il diritto al rimborso dell'imposta preventiva viene concesso in un numero maggiore di casi. Ciò consente di soddisfare più frequentemente questa condizione per la procedura di notifica rispetto al diritto vigente. Poiché la riscossione posticipata dell'imposta preventiva su prestazioni valutabili in denaro può causare complicazioni inutili, si potrà approvare la procedura amministrativa;
- continuare a dissuadere i contribuenti potenzialmente disonesti dal sottrarre l'imposta;
- mantenere intatto il carattere preventivo dell'imposta preventiva e quindi il controvalore fiscale dell'imposta sul reddito e sulla sostanza applicata dalla Confederazione, dai Cantoni e dai Comuni.

1.5 Applicazione

Il nuovo adeguamento viene applicato principalmente dai Cantoni che nell'ambito della tassazione del reddito e della sostanza verificano la conformità della tassazione ai sensi dell'articolo 23 LIP e la richiesta di rimborso. La Confederazione svolge solo la funzione di alta vigilanza e controlla che il diritto sia correttamente applicato dalle autorità fiscali cantonali.

È previsto che il Consiglio federale definisca l'entrata in vigore. Per quanto riguarda la disposizione transitoria cfr. n. 2.

2 Commento ai singoli articoli

Art. 23 cpv. 1 (riguarda solo il testo francese) e 2

Nel testo in francese dell'articolo 23 capoverso 1 vengono apportate solo modifiche di carattere redazionale.

Rimane invariato l'obbligo di dichiarazione menzionato nell'articolo 23 capoverso 1 (clausola declaratoria) come condizione per il rimborso dell'imposta preventiva.

Nel nuovo capoverso 2 viene introdotta una disposizione derogatoria sulla perenzione (cfr. ❶).

Viene inoltre stabilito il termine entro il quale deve essere effettuata una dichiarazione conforme e quando decade il diritto al rimborso dell'imposta preventiva (cfr. ❷).

	❶ Quando viene rimborsata l'imposta preventiva?
Situazione	<i>Dichiarazione nella dichiarazione d'imposta (art. 23 cpv. 1)</i> Il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva dichiara i redditi e la sostanza nella dichiarazione d'imposta.
	<i>Dichiarazione successiva spontanea (art. 23 cpv. 1 e 2)</i> Prima che scada il termine di opposizione il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva dichiara successivamente i redditi o la sostanza non dichiarati nella dichiarazione d'imposta prima che intervenga l'autorità fiscale. L'omessa dichiarazione originaria è imputabile a negligenza ¹⁶ . Esempio: dopo aver presentato la dichiarazione il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva un giorno scopre di non aver dichiarato un conto corrente bancario e rimedia. L'omessa dichiarazione è imputabile a negligenza.

¹⁶ Sentenza del Tribunale federale del 13 dicembre 2004, 2A.299/2004, consid. 4.3 in cui si afferma che si considera negligente colui che, per un'imprevidenza colpevole, non ha scorto le conseguenze del suo comportamento o non ne ha tenuto conto. L'imprevidenza è colpevole se l'autore non ha usato le precauzioni alle quali era tenuto secondo le circostanze e le sue condizioni personali.

	<i>Dichiarazione successiva a seguito dell'intervento dell'autorità fiscale (art. 23 cpv. 2 n. a, nuovo)</i> Il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva dichiara i redditi o la sostanza precedentemente non dichiarati prima della scadenza del termine di opposizione a seguito dell'intervento dell'autorità fiscale (sul concetto di intervento cfr. n. 1.2.2). L'omessa dichiarazione originaria è imputabile a negligenza. <i>Compensazione di propria iniziativa (art. 23 cpv. 2 n. b, nuovo)</i> L'autorità fiscale calcola di propria iniziativa i redditi o la sostanza non dichiarati nel quadro della tassazione in base alle proprie conoscenze (sul concetto di compensazione e proprie conoscenze cfr. n. 1.2.2). L'omessa dichiarazione originaria è imputabile a negligenza. Esempio: in occasione di un controllo della contabilità di una società anonima l'autorità fiscale scopre prestazioni valutabili in denaro e di conseguenza corregge l'utile di tale società. Nel contempo effettua anche una compensazione dell'imposta sul reddito del beneficiario (azionista). L'omessa dichiarazione è imputabile a negligenza. <i>L'autorità fiscale corregge l'autorità fiscale corregge l'errore di calcolo (art. 23 cpv. 1).</i> Sul concetto di correzione di un errore di calcolo cfr. n. 1.2.2. Esempio: nella dichiarazione d'imposta il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva dichiara i dividendi netti invece di quelli lordi.
Conseguenze legali	In situazioni particolari il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non decade.
	② Quando non viene rimborsata l'imposta preventiva?
Situazione	<i>Nessuna dichiarazione / compensazione fino alla scadenza del termine di opposizione (art. 23 cpv. 2)</i> La dichiarazione successiva effettuata dal beneficiario della prestazione o la compensazione calcolata dall'autorità fiscale viene effettuata solo alla scadenza del termine di opposizione di 30 giorni (cfr. in merito n. 1.4). <i>Sottrazione d'imposta intenzionale (nessuna negligenza, art. 23 cpv. 2)</i> L'omessa dichiarazione nella dichiarazione d'imposta costituisce un tentativo di sottrazione d'imposta (art. 176 LIFD). Poiché è punibile solo il tentativo di sottrazione d'imposta intenzionale, la negligenza non comporta la perenzione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva (cfr. n. 1.2.5).
Conseguenze legali	Se si verifica una delle suddette situazioni, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva decade. Se al momento della decisione sulla richiesta di rimborso dell'imposta preventiva l'autorità fiscale ha un sospetto che sussista una sottrazione

d'imposta relativa ai redditi e alla sostanza tassati, avvia un procedimento penale. Non viene effettuato alcun rimborso dell'imposta preventiva relativa alle prestazioni soggette alla verifica finché tale procedimento non è concluso.

In caso di dichiarazione successiva o di compensazione dopo la scadenza del termine di opposizione subentra la perenzione a prescindere dalla colpevolezza.

Le altre condizioni per il rimborso dell'imposta preventiva (cfr. n. 1.2.2) rimangono invariate e devono continuare ad essere soddisfatte per poter accogliere la domanda di rimborso del beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva entro un termine di tre anni conformemente all'articolo 32 capoverso 1 LIP.

L'adeguamento non comporta alcun obbligo aggiuntivo di accertamento delle autorità fiscali per quanto riguarda la correttezza e la completezza della dichiarazione (cfr. n. 1.2.4).

Art. 70d

Secondo questa disposizione transitoria l'adeguamento nell'articolo 23 LIP è applicabile ai redditi gravati dall'imposta preventiva esigibili nell'anno civile antecedente l'entrata in vigore di tale adeguamento (cfr. n. 1.2.4). Se, ad esempio, l'articolo 23 capoverso 2 AP-LIP entra in vigore il 1° gennaio 2019 è applicabile alle prestazioni assoggettate all'imposta preventiva a partire dal 1° gennaio 2018.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni sulla Confederazione

3.1.1 Ripercussioni finanziarie

Il nuovo adeguamento comporta minori entrate a titolo d'imposta preventiva, poiché la stessa viene rimborsata sempre più spesso. Tuttavia, le ripercussioni finanziarie non sono quantificabili. Da un lato, non sono disponibili informazioni quantitative sul numero o sull'importo delle richieste di rimborso decadute a seguito di un'omessa dichiarazione e, dall'altro, il cambiamento comportamentale causato dall'adeguamento qui proposto non è prevedibile. In particolare, non si può prevedere quanti contribuenti richiederanno e otterranno il rimborso dell'imposta preventiva richiesto.

3.1.2 Ripercussioni sul personale

Il nuovo adeguamento non ha ripercussioni sull'organico della Confederazione.

3.2 Ripercussioni sui Cantoni e Comuni

Dal 1° gennaio 2008 la quota dei Cantoni al gettito dell'imposta preventiva è pari al 10 per cento (art. 132 cpv. 2 della Costituzione federale¹⁷), di conseguenza anche ai Cantoni e ai Comuni si applicano le considerazioni di cui al numero 3.1.

3.3 Ripercussioni sull'economia nazionale

Il nuovo adeguamento non ha ripercussioni tangibili sull'economia nazionale. Anche se dovesse mancare l'incentivo a fare una dichiarazione spontanea nella dichiarazione d'imposta e pertanto fosse limitata la finalità di garanzia dell'imposta preventiva, ciò al massimo si ripercuoterebbe sui conti pubblici.

4. Aspetti giuridici

In base all'articolo 132 capoverso 2 della Costituzione federale la Confederazione ha la competenza esclusiva di disciplinare l'imposta preventiva. In parte si evidenzia che la perenzione del rimborso di tale imposta combinata con la riscossione dell'imposta sul reddito viene percepita come pena (cfr. n.1.2.2). Di conseguenza, sarebbero violate, tra l'altro, le garanzie per lo svolgimento di una procedura conforme allo Stato di diritto e non sarebbe rispettato il divieto di infliggere la doppia punizione per lo stesso reato (art. 6 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali¹⁸ [CEDU]). Analogamente si rileva che l'imposta preventiva non potrebbe essere riscossa rispettivamente dovrebbe essere rimborsata appena l'imposta sul reddito può essere riscossa correttamente. La funzione di garanzia dell'imposta sarebbe quindi adempiuta.

Tuttavia si trascura il fatto che l'imposta preventiva non viene concepita come mera imposta di garanzia, ma anche come imposta con finalità antievasione. Entrambe queste finalità dell'imposta preventiva sono equivalenti. L'imposta con finalità antievasione diventa rilevante nel caso di una dichiarazione non corretta. La conseguente perenzione prevista dalla legge non è di natura penale. Nella giurisprudenza costante anche il Tribunale sottolinea che la perenzione del rimborso dell'imposta non deve essere concepita come pena¹⁹.

Con il presente nuovo adeguamento viene esteso il concetto di dichiarazione corretta. Ciò implica che l'imposta preventiva venga rimborsata sempre più spesso. In questo modo si limita l'ambito di applicazione dell'imposta con finalità antievasione. Se fosse eliminata completamente questa finalità, si favorirebbe la sottrazione d'imposta.

Concludendo, si deve sottolineare che l'imposta preventiva persegue due scopi equivalenti che non hanno natura penale. Poiché, però, l'effetto descritto può essere recepito come pena, l'autorizzazione al rimborso, se esiste, deve essere estesa e in determinati casi si deve dare priorità alla finalità di garanzia dell'imposta e mantenere lo scopo dell'imposta con finalità antievasione. Per definire il passaggio

¹⁷ SR 101

¹⁸ RS 0.101

¹⁹ Sentenza del Tribunale federale del 13 dicembre 2004, 2A.299/2004, in: ASA 75, 417, consid. 4.2.1.

dall'imposta di garanzia a quella con finalità antievasione, il Consiglio federale ricorre al tentativo di sottrazione d'imposta. Di conseguenza, in Svizzera l'imposta con finalità antievasione applicata a seguito di una dichiarazione non corretta colpisce solo le persone che commettono un reato fiscale.