

# Estensione del campo di applicazione della procedura di notifica per l'imposta preventiva

## Interpretazione dell'art. 20 cpv. 2 secondo periodo LIP e proposte de lege ferenda



**Stefan Oesterhelt**

Esperto fiscale dipl.,  
avvocato,  
Partner di Homburger AG, Zurigo



**Susanne Schreiber**

Esperta fiscale dipl.,  
avvocata,  
Partner di Bär & Karrer SA, Zurigo

*Dal 15 febbraio 2017, l'art. 20 cpv. 2 secondo periodo LIP prescrive obbligatoriamente che sia ammessa la procedura di notifica per prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero o internazionale. Il fatto che il Consiglio federale abbia omesso di adattare l'OIPPrev alla nuova base legale non toglie che i contribuenti abbiano un diritto alla concessione della procedura di notifica. Ciononostante l'AFC ha finora rifiutato l'applicazione di tale procedura nel caso di prestazioni valutabili tra società sorelle. A nostro avviso ciò viola l'art. 20 cpv. 2 secondo periodo LIP. De lege ferenda si auspica inoltre che l'ambito di applicazione della procedura di notifica sia esteso anche oltre i rapporti all'interno di un gruppo e che tale procedura possa essere concessa vieppiù anche per pagamenti a persone fisiche e a detentori di partecipazioni di portafoglio.*

Gli autori ringraziano l'avv. Matthias Bizzarro, LL.M., Associate presso Bär & Karrer SA, Lugano, per la traduzione in italiano del presente contributo.

### I. Introduzione

In molti casi, la funzione di garanzia dell'imposta preventiva può essere implementata allo stesso modo con una notifica come con il pagamento e il recupero dell'imposta preventiva. Inoltre, la procedura di notifica ha l'innegabile vantaggio di evitare la perdita di liquidità associata alla procedura di rimborso<sup>[1]</sup>. Ciò contribuirebbe al raggiungimento di tre obiettivi: vantaggio in termini di liquidità per i destinatari dei redditi da capitale, semplificazione burocratica e attrattiva per gli investitori esteri.

Il presente contributo pone al centro la procedura di notifica per prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo societario. In questo ambito, l'art. 20 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) fornisce già dal 15 febbraio 2017 una base giuridica che invero prescrive una procedura di notifica completa e sarebbe atta a raggiungere i suddetti obiettivi, almeno all'interno di un gruppo svizzero. Non ci è chiaro perché l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) sia riluttante a dar seguito alle condizioni quadro legali (obbligatorie). Soprattutto alla luce dell'attuale situazione legata al Covid-19, sarebbe il momento giusto per adeguare questa pratica ed evitare inutili deflussi temporanei di liquidità per le società di capitali svizzere.

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>146</b>
<b>II. La procedura di notifica delle prestazioni valutabili in denaro</b> .....	<b>147</b>
<b>III. La versione dell'art. 20 LIP in vigore sino al 14 febbraio 2017</b> .....	<b>147</b>
<b>IV. La modifica del 15 febbraio 2017</b> .....	<b>148</b>
A. Concessione dell'art. 20 cpv. 2 LIP .....	148
B. La procedura di notifica obbligatoria (art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP).....	148
1. Il diritto al rimborso come requisito di base.....	148
2. All'interno di un gruppo .....	148
3. Le prestazioni valutabili in denaro a società sorelle svizzere.....	149
4. I dividendi e le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo internazionale .....	149
5. La prassi dell'AFC .....	150
<b>V. L'estensione della procedura di notifica de lege ferenda?</b> .....	<b>150</b>
<b>VI. Conclusione</b> .....	<b>151</b>

[1] In questo contesto si collocava anche l'iniziativa parlamentare di Rocco Cattaneo di introdurre la notifica volontaria per tutti i redditi da capitali mobili, cfr. iniziativa parlamentare n. 19.428, "Imposta preventiva. Porre fine al parcheggio di soldi dei risparmiatori, delle PMI e del mercato dei capitali nelle casse federali", depositata il 22 marzo 2019, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20190428> (pagina consultata il 18.09.2020). Il 23 giugno 2020, la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N) ha chiesto che all'iniziativa non fosse per il momento dato seguito, ritenendo che il Parlamento potrà ancora esaminare la questione in occasione della discussione del progetto di legge che verrà elaborato dopo la procedura di consultazione sul passaggio al principio dell'agente pagatore; cfr. [https://www.parlament.ch/centers/kb/Documents/2019/Rapporto\\_della\\_commissioni\\_CET-N\\_19.428\\_2020-06-23.pdf](https://www.parlament.ch/centers/kb/Documents/2019/Rapporto_della_commissioni_CET-N_19.428_2020-06-23.pdf) (pagina consultata il 18.09.2020). A seguito di ciò, l'iniziativa parlamentare è stata ritirata il 16 settembre 2020.

Inoltre, si intende fornire una prospettiva sulla possibilità che la procedura di notifica possa rappresentare anche in altre situazioni, *de lege ferenda*, un'alternativa ragionevole alla procedura di rimborso attualmente applicabile.

## II. La procedura di notifica delle prestazioni valutabili in denaro

Il campo di applicazione della procedura di notifica all'interno di un gruppo è stato progressivamente ampliato. Il 1° gennaio 2001 è stata introdotta la procedura di notifica dei dividendi all'interno di un gruppo svizzero (art. 26a dell'Ordinanza sull'imposta preventiva [OIPrev; RS 642.211]. La formulazione dell'art. 26a – nella versione valida fino al 31 dicembre 2008 – limitava il campo di applicazione ai “*dividendi in contanti*” all'interno di un gruppo svizzero. Per questo motivo, in origine l'AFC permetteva di utilizzare la procedura di notifica ai sensi dell'art. 26a OIPrev solo per i dividendi in contanti all'interno di un gruppo svizzero[2]. In seguito a due modifiche della propria prassi, dal 2007 l'AFC applica l'art. 26a cpv. 1 OIPrev anche agli accenti di dividendo[3] e ai dividendi da liquidazione parziale[4].

La modifica del 15 ottobre 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2009, ha sostituito il termine “*dividendo in contanti*” con “*dividendo*”[5] e ha pertanto incluso anche le prestazioni non in contanti derivanti da partecipazioni rilevanti nell'ambito di applicazione della procedura di notifica ai sensi dell'art. 26a OIPrev[6].

L'Ordinanza del 22 dicembre 2004 concernente lo sgravio fiscale dei dividendi svizzeri da partecipazioni determinanti di società straniere, entrata in vigore il 1° gennaio 2005, ha introdotto anche la procedura di notifica per i dividendi internazionali provenienti da partecipazioni determinanti (RS 672.203).

La base legale per la procedura di notifica di cui all'art. 20 LIP è rimasta invariata in tutti questi anni. Solo l'Ordinanza e la prassi amministrativa sono cambiate. Con la modifica del 15 febbraio 2017, il Parlamento ha rivisto la formulazione dell'art. 20 LIP, mentre le ordinanze sono rimaste invariate. Secondo l'opinione qui sostenuta, ciò comporta necessariamente un'estensione del campo di applicazione della procedura di notifica delle prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo societario.

## III. La versione dell'art. 20 LIP in vigore sino al 14 febbraio 2017

La formulazione dell'art. 20 LIP, nella versione in vigore fino al 14 febbraio 2017 (di seguito: vLIP), prevedeva quanto segue:

[2] Cfr. Promemoria S-025.116 dell'AFC del gennaio 2001 concernente l'istanza per sostituire il pagamento dell'imposta preventiva mediante una notifica per i dividendi versati all'interno di un gruppo svizzero.

[3] AFC del 18 aprile 2007, in: *Praxis der Bundessteuern*, N 6 ad art. 26a OIPrev.

[4] AFC del 18 aprile 2007, in: *Praxis der Bundessteuern*, N 7 ad art. 26a OIPrev.

[5] RU 2008 5073.

[6] AFC dell'11 febbraio 2009, in: *Praxis der Bundessteuern*, N 11 ad art. 26a OIPrev.

“[q]ualora il pagamento dell'imposta sul reddito di capitali mobili causi complicazioni inutili o rigori manifesti, il contribuente può essere autorizzato a soddisfare alla sua obbligazione fiscale mediante la notifica della prestazione imponibile; l'ordinanza determina i casi nei quali tale procedura è ammessa”.

L'art. 20 vLIP era quindi, secondo l'opinione generale, concepito come una mera norma di delega[7]. L'Ordinanza del Consiglio federale in materia doveva essere intesa in modo esaustivo. In altre parole, l'art. 20 vLIP non doveva essere inteso come una clausola generale secondo la quale l'AFC poteva autorizzare la procedura di notifica in caso di fattispecie di rigore o nei casi in cui il pagamento dell'imposta avrebbe comportato complicazioni inutili.

Le fattispecie alle quali si applicava la procedura di notifica dei redditi da capitale erano, quindi, disciplinate in modo esaustivo nell'OIPrev. Le disposizioni pertinenti erano gli artt. 24 ss. OIPrev nonché l'Ordinanza del 22 dicembre 2004 concernente lo sgravio fiscale dei dividendi svizzeri da partecipazioni determinanti di società straniere (RS 672.203). Queste prevedono l'applicazione della procedura di notifica nei seguenti casi:

- prestazione maturata in anni anteriori che viene rivendicata in occasione di un controllo ufficiale o di una verifica dei libri contabili (art. 24 cpv. 1 lett. a OIPrev);
- emissione di azioni gratuite e fattispecie simili (art. 24 cpv. 1 lett. b OIPrev);
- dividendi in natura (art. 24 cpv. 1 lett. c OIPrev);
- trasferimento della sede all'estero (art. 24 cpv. 1 lett. d OIPrev);
- liquidazione parziale in caso di riacquisto di azioni proprie (art. 24a OIPrev);
- dividendi alla società madre svizzera (art. 26a OIPrev);
- dividendi alla società madre estera in conformità all'Ordinanza del 22 dicembre 2004.

L'applicazione dei casi disciplinati dall'art. 24 OIPrev è limitata al caso in cui il numero di beneficiari non sia superiore a 20. Come in tutti gli altri casi di applicazione della procedura di notifica (cfr. artt. 25 cpv. 2, 26 cpv. 4 OIPrev), anche in questo caso essa è concessa solo se sono soddisfatte le condizioni per il diritto al rimborso (art. 24 cpv. 2 OIPrev).

Vi sono anche casi in cui l'AFC rinuncia alla procedura di notifica ed effettua una cd. “*procedura di notifica amministrativa interna*”[8].

[7] MAX KRAMER, *Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen*, in: *ASA* 54, p. 329 ss., p. 334; ROBERT PFUND, *Verrechnungssteuer, I. Teil Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1 bis 20 des Gesetzes*, Basilea 1971, N 5 ad art. 20 LIP; IVO BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, in: *Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (a cura di), Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, 2a ed., Basilea 2012, N 3 ad art. 20 LIP.

[8] Ad es., in caso di perdita di fusione dell'imposta preventiva (cfr. STEFAN OESTERHELT/DAVID TSCHAN, *Aktuelle Entwicklungen Verrechnungssteuer und Stempelabgaben*, IFF Seminar Unternehmenssteuern, San Gallo, 21/22 agosto 2018, slide 39); STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, *Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption*, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2020, p. 25 ss., nota 21 o nel caso di scissione non neutrale dal punto di vista fiscale, in caso di impo-

#### IV. La modifica del 15 febbraio 2017

##### A. Concezione dell'art. 20 cpv. 2 LIP

Con la Legge federale del 30 settembre 2016, in vigore dal 15 febbraio 2017, l'art. 20 LIP è stato notevolmente modificato<sup>[9]</sup>. Mentre l'art. 20 vLIP era una pura norma di delega, che dava all'autorità competente all'emanazione della relativa ordinanza (ossia al Consiglio federale) la facoltà di definire i casi in cui la procedura di notifica dovesse essere applicata senza requisiti specifici, l'art. 20 cpv. 2 LIP prevede ora un'altra regolamentazione: in primo luogo, la competenza a definire i casi in cui è applicabile la procedura di notifica è ancora attribuita al Consiglio federale dall'art. 20 cpv. 2 cpv. 1 LIP. Questa norma di delega è, tuttavia, integrata dall'art. 20 cpv. 2 secondo periodo LIP, che precisa i casi in cui la procedura di notifica è obbligatoria per legge. L'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP stabilisce che la procedura di notifica "è ammessa in particolare per le distribuzioni di dividendi e le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero o internazionale".

La disposizione dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo LIP, è *self-executing*. Pertanto è applicabile indipendentemente dal fatto che sia stata o meno implementata dal Consiglio federale nell'Ordinanza. In questo caso specifico, il Consiglio federale non ha, infatti, adeguato l'OIPrev alla formulazione modificata dell'art. 20 LIP. Di conseguenza, la procedura di notifica basata sul concetto dell'art. 20 cpv. 2 LIP dev'essere applicata nei seguenti casi:

- in caso di distribuzione di dividendi e di prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero e internazionale<sup>[10]</sup>; e
- nei casi menzionati dall'art. 24 ss. OIPrev e dall'Ordinanza del 22 dicembre 2004<sup>[11]</sup>.

Esiste, quindi, una procedura di notifica obbligatoria prescritta dal legislatore federale (la fattispecie è quella dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP) e una norma di delega al legislatore (art. 20 cpv. 2, primo periodo, LIP). Mentre la norma di delega di cui all'art. 20 cpv. 2, primo periodo, LIP è identica nel contenuto alla situazione giuridica precedente (art. 20, secondo semiperiodo, vLIP), l'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP è una modifica sostanziale deliberatamente intesa a limitare il potere discrezionale del Consiglio federale<sup>[12]</sup>.

sizione dal punto di vista dell'imposta sull'utile, STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, *Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2018, p. 108 ss., p. 116.

[9] RU 2017, 497 ss.

[10] Cfr., *infra*, cap. III.B.

[11] Cfr., *supra*, cap. II.

[12] Cfr. Rapporto CET-N del 13 aprile 2015 Iniziativa parlamentare "Precisione della prassi di lunga data nell'ambito della procedura di notifica prevista dalla legge sull'imposta preventiva", in: FF 2015 4395, p. 4418: "[i]l secondo periodo del capoverso 2 è nuovo. Esso intende precisare i casi in cui la notifica può sostituire il pagamento dell'imposta per l'adempimento dell'obbligazione fiscale e limita il margine di manovra del Consiglio federale".

B. La procedura di notifica obbligatoria (art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP)

##### 1. Il diritto al rimborso come requisito di base

La procedura di notifica è consentita solo se è stabilito il diritto al rimborso del beneficiario del dividendo o della prestazione valutabile in denaro. Sebbene questo principio sia statuito esplicitamente solo a livello di ordinanza, esso si applica anche ai casi di procedura di notifica obbligatoria ai sensi dell'art. 20 cpv. 2 secondo periodo LIP (art. 24 cpv. 2 OIPrev, così come art. 26a cpv. 3 OIPrev). Complicazioni inutili causate dalla riscossione/dal pagamento e dal rimborso dell'imposta preventiva possono naturalmente verificarsi solo se il beneficiario del dividendo o delle prestazioni valutabili in denaro ha diritto al rimborso dell'imposta preventiva<sup>[13]</sup>. A questo proposito, il Tribunale federale menziona che la procedura di notifica dev'essere rifiutata in caso di importanti dubbi sul diritto al rimborso<sup>[14]</sup>. In questi casi, il diritto al rimborso deve essere esaminato nella procedura di rimborso dopo la riscossione dell'imposta alla preventiva.

##### 2. All'interno di un gruppo

La procedura di notifica ai sensi dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP è obbligatoriamente ammessa per le "distribuzioni di dividendi e le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero o internazionale".

Il concetto di "distribuzione di dividendi e prestazioni valutabili in denaro" è definito in modo ampio e comprende essenzialmente tutti i redditi soggetti all'imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP<sup>[15]</sup>. Per contro, il termine "all'interno di un gruppo" deve essere interpretato: il termine "società di un gruppo" è definito nell'art. 14a cpv. 2 vOIPrev (i.e. nella versione in vigore dal 1° aprile 2017) come segue: "[s]ono considerate società di un gruppo le società i cui conti annuali sono integralmente o in parte consolidati nel conto di gruppo conformemente a standard contabili riconosciuti". Fino al 1° aprile 2017, tuttavia, il termine "società di un gruppo" ai sensi dell'art. 14a cpv. 2 vOIPrev comprendeva solo le società oggetto di consolidamento integrale.

Secondo le disposizioni contabili del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220), il consolidamento integrale è sempre richiesto se la società è controllata attraverso i voti<sup>[16]</sup>. Anche secondo i principi contabili riconosciuti (Swiss GAP FER, IFRS, US GAAP), il consolidamento integrale richiede generalmente il controllo tramite voti o capital<sup>[17]</sup>.

[13] Ciò spiega perché nei casi in cui si applica la procedura di notifica, ad es. dopo una verifica, l'AFC coinvolge sia la Divisione Riscossione dell'imposta preventiva (esame delle condizioni della fattispecie ai sensi dell'art. 24 OIPrev) sia la Divisione Rimborso.

[14] Sentenze TF n. 2C\_689/011 del 23 novembre 2017, consid. 2.4.1; n. 2C\_597/2016 del 10 agosto 2017, consid. 2.5.3; n. 2C\_470/2018 del 5 ottobre 2018, consid. 6.2.

[15] FABIAN DUSS/ANDREAS HELBING/MARCO DUSS, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (nota 7), N 118 ss. ad art. 4 LIP.

[16] MARKUS R. NEUHAUS/DAVID BAUR, BSK OR II, 5ª ed., Basilea 2016, N 1 e 6 ad art. 963 CO.

[17] NEUHAUS/BAUR (nota 16), N 9 e 13 ss. ad art. 963 CO.

È evidente che, per quanto riguarda le società soggette a consolidamento integrale, esiste un rapporto di "gruppo" ai sensi dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP. È meno chiaro se anche le società soggette a consolidamento parziale rientrano in questa definizione. Tuttavia, poiché l'art. 26a cpv. 1 OIPrev assumeva già un rapporto di "gruppo" per i dividendi da società figlia a società madre in caso di una determinante partecipazione del 20% e consentiva la procedura di notifica, a questa domanda deve essere data una risposta affermativa, tanto più che una partecipazione del 20% è sufficiente per le prestazioni internazionali ai sensi dell'Ordinanza del 2004 senza una disposizione aggiuntiva nella rispettiva convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI)[18].

### 3. Le prestazioni valutabili in denaro a società sorelle svizzere

Le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero esistono sempre quando sono effettuate tra società collegate all'interno del gruppo. Naturalmente non si tratta solo di prestazioni valutabili in denaro a favore della società madre diretta (che rientrano nell'art. 26a OIPrev), ma anche prestazioni a favore delle società nonne e di società sorelle (collegate all'interno del gruppo) (che, invece, non rientrano nell'art. 26a OIPrev).

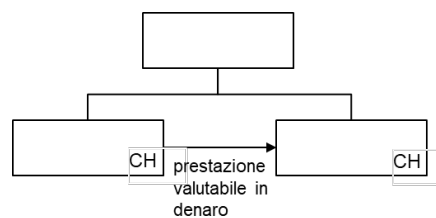
Il fatto che l'art. 26a OIPrev consenta la procedura di notifica solo per i dividendi versati alla società madre diretta è dovuto alla formulazione esplicita dell'art. 26a cpv. 1 OIPrev e non alla nota a margine della disposizione. In definitiva, tale restrizione è storicamente determinata, in quanto la disposizione nella versione applicabile fino al 1° gennaio 2009 era applicabile ai "dividendi in contanti", che per loro natura potevano essere pagati solo ad una società madre (diretta).

Dall'utilizzo della nota marginale "dividendi all'interno di un gruppo" di cui all'art. 26a OIPrev, tuttavia, non si può in alcun modo concludere che la definizione (relativamente ristretta) dell'art. 26a cpv. 1 OIPrev possa ora essere utilizzata anche per interpretare il concetto di "all'interno di un gruppo" di cui all'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP. Ciò è dimostrato anche dal fatto che il concetto di "distribuzione del dividendo"[19] (che si riferisce sempre al rapporto tra società madre e società figlia) è stato ora volutamente esteso al concetto di "prestazione valutabile in denaro" (che comprende anche prestazioni ad altre società del gruppo).

Pertanto, in base all'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP, a nostro avviso, la procedura di notifica dev'essere concessa obbligatoriamente per le prestazioni valutabili in denaro alle società sorelle a partire dal 15 febbraio 2017, se la società sorella ha diritto al rimborso ai sensi degli art. 21 ss. LIP[20] e,

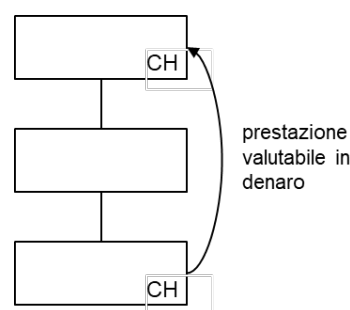
quindi, la procedura di rimborso ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 LIP comporterebbe solamente complicazioni inutili.

Figura 1: Prestazione valutabile in denaro tra società sorelle



Lo stesso vale, naturalmente, per prestazioni valutabili in denaro alle società madri indirette che sono collegate alla società erogante la prestazione all'interno del gruppo.

Figura 2: Prestazioni valutabili in denaro tra società indirettamente collegate



### 4. I dividendi e le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo internazionale

Nel rapporto internazionale, la procedura di notifica ai sensi dell'Ordinanza concernente lo sgravio fiscale dei dividendi svizzeri da partecipazioni determinanti di società straniera del 22 dicembre 2004 viene concessa solo se il beneficiario dei dividendi detiene una "partecipazione determinante" nella società debitrice dei dividendi. Ai sensi dell'art. 2 dell'Ordinanza del 22 dicembre 2004, una società straniera detiene una partecipazione determinante in una società svizzera se dispone almeno di una partecipazione che, conformemente alla pertinente convenzione di doppia imposizione o a un altro trattato internazionale, dà diritto a uno sgravio supplementare o totale dell'imposta preventiva. Se la pertinente convenzione di doppia imposizione o un altro trattato internazionale non contiene alcuna disposizione concernente lo sgravio supplementare o totale in caso di partecipazioni determinanti, la società straniera deve detenere direttamente almeno il 20% del capitale della società svizzera.

Di norma, si tratta solo di dividendi e prestazioni valutabili in denaro che vengono effettuati alla società madre diretta[21] e, in alcuni casi, anche alla società madre indiretta[22]. Tuttavia,

[18] Cfr., *infra*, cap. IV.B.4.

[19] Con la modifica della formulazione da "dividendo in contanti" a "dividendo" si intendeva chiarire che, oltre ai dividendi, anche le prestazioni valutabili in denaro nel rapporto società figlia-società madre sono coperte dall'art. 26a cpv. 1 OIPrev. (cfr. AFC dell'11 febbraio 2009, N 11 ad art. 26a OIPrev, in: Praxis der Bundessteuern, IIa Parte, Tomo 3).

[20] Cfr. Sentenza del TAF n. A-3549/2011 del 12 gennaio 2012, consid. 3.2.4; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, N 60 ad art. 20.

[21] Cfr. la panoramica di STEFAN OESTERHELT/RETO HEUBERGER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (a cura di), Kommentar Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, N 80 ss. ad art. 10.

[22] Ad. es. ai sensi dell'art. 10 par. 3 CDI CH-UK (RS 0.672.936.712).

le prestazioni valutabili in denaro a società sorelle all'interno del gruppo non sono coperte dalla procedura di notifica ai sensi dell'Ordinanza del 22 dicembre 2004.

A nostro avviso, la norma di cui all'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP rende obbligatoria la procedura di notifica anche a livello internazionale per le prestazioni valutabili in denaro a società sorelle e a società superiori indirette. Naturalmente, ciò vale solo se è stabilito che il beneficiario della prestazione valutabile in denaro ha diritto a un rimborso sulla base di una CDI o un altro trattato internazionale e solo nella misura della quota che dà diritto a un rimborso. Poiché nella maggior parte dei casi[23] rimane un onere fiscale residuo del 15% sia per le società sorelle che per le società madri indirette secondo il metodo del beneficiario diretto[24] applicato dall'AFC, la procedura di notifica potrebbe essere applicata in questi casi nella misura del 20%[25]. A livello internazionale, all'imposta preventiva viene attribuito solo uno scopo fiscale e non uno scopo di garanzia. Lo scopo fiscale è pienamente raggiunto con la consegna dell'imposta alla preventiva residua se è dimostrato il diritto a beneficiare dei vantaggi convenzionali del destinatario della prestazione valutabile in denaro.

#### 5. La prassi dell'AFC

Anche successivamente al 15 febbraio 2017, l'AFC ha concesso, nella propria prassi, la procedura di notifica solo nei casi previsti dall'art. 24 ss. OIPrev e dall'Ordinanza del 22 dicembre 2004. L'AFC rifiuta di applicare la procedura di notifica per le prestazioni valutabili in denaro alle società sorelle di un gruppo e alle società madri indirette, nonostante la disposizione dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP[26]. A nostro avviso, questa prassi non è compatibile con il tenore dell'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP ed è contraria alla volontà del legislatore nell'introdurre l'art. 20 cpv. 2, secondo periodo, LIP. È auspicabile che l'AFC cambi in un prossimo futuro la sua posizione inutilmente rigida su questo tema senza che sia necessaria una decisione del Tribunale federale o un'ulteriore riforma della procedura di notifica.

#### V. L'estensione della procedura di notifica de lege ferenda?

Con l'estensione della procedura di notifica volontaria per i dividendi ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, nonché per gli

[23] Secondo alcune condizioni per evitare la doppia imposizione è sufficiente una partecipazione indiretta, cfr. CDI CH-UK; CDI CH-Svezia (RS 0.672.971.41).

[24] Cfr. OESTERHELT/TSCHAN, (nota 8), slide 21. In merito all'abbandono della teoria del beneficiario diretto e l'applicazione della teoria (internazionalmente riconosciuta), cfr. la mozione di Erich Ettlin, n. 19.4635 del 20 dicembre 2019, "Una prassi unitaria in materia di imposta preventiva per evitare di svantaggiare le imprese svizzere". Il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione il 19 febbraio 2020. La mozione verrà ora discussa all'interno della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-S).

[25] Inoltre, una tale concessione solo parziale della procedura di notifica non è una novità. L'Ordinanza del 22 dicembre 2004 prevede inoltre una concessione solo parziale della procedura di notifica se la partecipazione determinante del trattato internazionale in questione dà diritto ad un ulteriore (ma non completo) sgravio dell'imposta preventiva (ad es. ai sensi dell'art. 10 par. 2 lett. a CDI-USA [RS 0.672.933.61]).

[26] Cfr. STEFAN OESTERHELT/ALPHONS DEISS, Aktuelle Entwicklungen Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, IFF Seminar Unternehmenssteuern, San Gallo, 22/23 agosto 2017, slide 20.

interessi ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. a e d LIP e per i redditi da investimenti collettivi di capitale ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. c LIP, si aprirebbe la strada a un moderno sistema di imposizione dei redditi da capitali mobili: attualmente, dal punto di vista dei flussi di cassa, è meglio per gli investitori svizzeri detenere obbligazioni o interessi presso emittenti o banche estere, dove non sono soggetti ad un'imposizione alla fonte, ma la loro imposizione è comunque assicurata attraverso lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari. Per molti contribuenti svizzeri l'imposta preventiva del 35% rappresenta una sovraimposizione rispetto all'imposta sul reddito o sull'utile che dovrebbero pagare individualmente sui relativi redditi. Le spese amministrative per il pagamento e il rimborso dell'imposta preventiva potrebbero essere evitate attraverso una procedura di notifica volontaria abbandonando quindi, evidentemente, il segreto bancario per casi svizzeri. In quanto procedura di dichiarazione volontaria, sia il debitore che il destinatario della tassa sono liberi di rimanere con l'attuale sistema di imposta preventiva.

Per gli investitori esteri che non beneficiano di una riduzione totale dell'imposta preventiva su dividendi e interessi, la procedura di notifica volontaria è di limitato aiuto. A questo proposito, l'esenzione dei pagamenti di interessi da parte dei debitori di prestiti svizzeri a persone estere, come previsto dalla riforma dell'imposta preventiva, rimane una misura importante per aumentare l'attrattiva del mercato dei capitali svizzero. Si può rinunciare alla riscossione di un'imposta preventiva del 35% sugli interessi pagati dai creditori esteri, poiché tale imposta può essere interamente recuperata da gran parte degli investitori esteri grazie alla riduzione dell'imposta alla fonte sugli interessi prevista dalla maggior parte delle CDI, ciò che viene menzionato quale argomento anche nell'ambito della riforma dell'imposta preventiva[27].

Nel contesto interno, la procedura di notifica potrebbe essere estesa volontariamente in modo relativamente semplice a tutti i redditi di capitali. Gli attuali casi di applicazione dell'art. 24 OIPrev portano a risultati in parte insoddisfacenti, ad es. se l'imposizione ai fini dell'imposta sull'utile è assicurata in caso di riprese volontarie (senza una nuova verifica) e su questi importi deve comunque essere riscossa l'imposta preventiva[28]. Anche il trattamento preferenziale dei dividendi in natura rispetto ad altri dividendi e la delimitazione poco chiara, ad es. in caso di distribuzione di crediti invece di un dividendo in contanti, potrebbe essere corretto con una estensione generale. La limitazione a un massimo di 20 beneficiari (art. 24 cpv. 2 OIPrev) può essere soppressa senza ulteriori indugi anche sulla base delle attuali possibilità tecniche. Nel caso di notifica nei confronti dei contribuenti svizzeri è a nostro avviso inutile

[27] Cfr. a questo proposito, con la motivazione del gettito dell'imposta, anche STEFAN HERMANN/ CHARLES KEGLMAIER, Eine vertane Chance, in: EF 2020, p. 509. Il fatto che nella CDI non vi sia una responsabilità fiscale limitata dei creditori stranieri (a parte i crediti garantiti da immobili svizzeri) è un altro motivo per l'abolizione dell'imposta preventiva per queste fattispecie.

[28] Cfr. SUSANNE SCHREIBER/THOMAS WOLFENBERGER, Aktuelle Fragen des Bilanzsteuerrechts, IFF Seminar Unternehmenssteuern, San Gallo, 18/19 agosto 2020, slide 51.



verificare il diritto al rimborso al momento della notifica, in quanto la tassazione del beneficiario è assicurata con la notifica all'autorità fiscale competente. Solo se il beneficiario fornisce al debitore d'imposta svizzero tutti i dati necessari per una corretta notifica, può beneficiare della procedura di notifica volontaria e può essere garantita una corretta tassazione. I casi di elusione, ad es. quando chi riceve la prestazione non ne è l'effettivo beneficiario, l'interposizione di fiduciari o casi simili dovrebbero naturalmente essere affrontati, ad es. mediante riscossione presso la persona che ha fornito false informazioni sull'obbligo fiscale svizzero (simile all'art. 12 della Legge federale sul diritto penale amministrativo [DPA; RS 313.0]).

### VI. Conclusione

È auspicabile che l'AFC riconsideri la sua prassi (troppo) restrittiva sulla procedura di notifica delle prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo e rispetti i requisiti legali dell'art. 20 cpv. 2 LIP.

*De lege ferenda*, è auspicabile che il Consiglio federale prenda in considerazione la procedura di notifica volontaria per tutti i redditi da capitale, ma soprattutto per i pagamenti di interessi, come alternativa all'introduzione del principio, estremamente costoso, dell'agente pagatore. Anche l'esenzione dall'imposta preventiva sui redditi da interessi degli investitori stranieri è una misura importante per aumentare l'attrattività del mercato dei capitali svizzero.