

## Imposta preventiva: inoltro tardivo della notifica



**Massimo Bianchi**  
Esperto fiscale diplomato  
massimo.bianchi@bluewin.ch

### L'iniziativa parlamentare di Urs Gasche e le recenti sentenze del TAF

#### 1. Introduzione

I dividendi versati da una società svizzera sono assoggettati all'imposta preventiva (di seguito IP) del 35%. L'IP deve di principio essere dedotta dal dividendo e versata all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC). Per i dividendi distribuiti a una società che detiene una partecipazione importante (di regola almeno il 20%), l'obbligo ai fini dell'IP può essere di principio assolto con la notifica della prestazione<sup>[1]</sup>, evitando quindi di dover trattenere dal dividendo, versare all'AFC e poi recuperare l'IP.

Secondo i disposti dell'articolo 26a capoverso 2 dell'Ordinanza sull'IP (ambito nazionale) e dell'articolo 5 capoverso 1 dell'Ordinanza concernente lo sgravio fiscale dei dividendi svizzeri da partecipazioni determinanti di società straniera (ambito internazionale), la notifica deve essere inoltrata all'AFC entro 30 giorni dalla scadenza del dividendo. I precitati articoli non specificano le conseguenze in caso di inoltro tardivo della notifica.

#### 2. La sentenza del Tribunale federale datata 19 gennaio 2011

Nell'ambito di una vertenza tra l'AFC e un contribuente, sui requisiti per l'applicazione della notifica in caso di una distribuzione a una società estera, il Tribunale federale<sup>[2]</sup> ha deciso che il termine di 30 giorni per l'inoltro della notifica è un termine perentorio, la cui scadenza comporta l'estinzione definitiva del diritto alla procedura di notifica. Nel caso della precitata sentenza, il contribuente non disponeva, al momento della scadenza del dividendo, dell'autorizzazione preventiva dell'AFC necessaria nel caso di distribuzioni a società estere. Inoltre la predetta autorizzazione alla notifica era poi stata definitivamente negata.

Dopo questa sentenza, tra gli addetti ai lavori vi era la speranza che il termine perentorio di 30 giorni e le relative importanti conseguenze fiscali, sarebbero state applicate solo nel caso di distribuzioni a società estere senza un'autorizzazione preventiva valida.

#### 3. L'inasprimento della prassi dell'AFC

A seguito della precitata sentenza, l'AFC ha inasprito la prassi relativa al termine per l'inoltro della procedura di notifica. Fino a fine 2010 di regola l'AFC accettava anche notifiche inoltrate in ritardo. A partire dal 2011 l'AFC esige, in tutti i casi dove la notifica è stata inoltrata in ritardo o non è stata inoltrata, il pagamento dell'IP. Il termine perentorio di 30 giorni viene applicato quindi anche nel caso di distribuzioni a società svizzere, oppure nel caso in cui l'AFC ha già rilasciato l'autorizzazione preventiva (valida tre anni) necessaria nel caso di distribuzioni a società estere. Gli effetti del termine perentorio per l'inoltro della notifica possono essere meglio illustrati con il seguente esempio:

*La società X SA, con sede a Lugano, detiene il 100% della società Y SA, con sede a Chiasso. Nel corso di una verifica fiscale, avvenuta nel marzo 2016, l'AFC ha constatato che la notifica di un dividendo di tre milioni di franchi, versato da Y SA nel marzo 2012 è giunta all'AFC con qualche giorno di ritardo. L'AFC chiederà a Y SA il versamento dell'IP di franchi 1'050'000. L'IP verrà, con tutta probabilità, celermente rimborsata a X SA, ma nel contempo l'AFC chiederà a Y SA il pagamento degli interessi di mora ammontanti a 210'000 franchi<sup>[3]</sup>.*



L'inasprimento della prassi dell'AFC ha causato un sensibile aumento delle entrate da multe e interessi di mora nell'ambito dell'IP, passati da una media di circa 30 milioni di franchi all'anno a 323 milioni di franchi nel 2013, di cui 266.4 milioni di franchi relativi a 36 fatture per interessi di mora<sup>[4]</sup>.

Secondo il parere di diversi specialisti[5] appare illogico che lo Stato lavori intensamente a grossi progetti come la Riforma dell'imposizione delle imprese 3, per tentare di mantenere l'attrattività della Svizzera da un punto di vista fiscale e nel contempo, per un dettaglio come il termine di inoltro della notifica, si perda la fiducia di diversi grossi investitori stranieri.

#### **4. L'iniziativa parlamentare n. 13.479 (Urs Gasche)**

L'iniziativa parlamentare n. 13.479, propone di inserire nella Legge federale sull'IP la possibilità di assolvere l'obbligo fiscale con la notifica anche tardivamente. In caso di ritardo l'AFC potrà richiedere il pagamento di una multa disciplinare[6]. La proposta di modifica di legge dispone inoltre che non è dovuto alcun interesse di mora se le condizioni materiali per l'adempimento dell'obbligazione fiscale sono soddisfatte mediante la notifica, anche tardiva, della prestazione imponibile.

La maggioranza della Commissione del Consiglio nazionale chiede inoltre l'applicazione delle nuove disposizioni con effetto retroattivo a tutti i casi aperti o cresciuti in giudicato dopo il 1. gennaio 2011. Gli interessi di mora oggetto del contendere ammontano a circa 600 milioni di franchi.

Sia il Consiglio nazionale che il Consiglio degli Stati sono d'accordo che il termine per l'inoltro della procedura di notifica deve essere un termine ordinatorio, il cui mancato rispetto non causa la perdita del diritto alla notifica. Restano da concordare le divergenze circa l'ammontare della multa e l'introduzione retroattiva delle nuove disposizioni.

Nel frattempo l'Ufficio federale di giustizia (UFG) ha espresso un parere negativo circa l'introduzione retroattiva dei nuovi disposti di legge. La Commissione del Consiglio degli Stati sembra però essere intenzionata a richiedere una perizia esterna, circa la costituzionalità della prevista retroattività. È auspicabile che la stessa possa essere allestita in tempo per la prossima sessione del Parlamento. Secondo i fautori dell'iniziativa, l'introduzione retroattiva delle nuove disposizioni è giustificata dai seguenti motivi:

- prima della sentenza del Tribunale federale non era chiaro se il termine di 30 giorni, per l'inoltro della notifica, era da considerare come un termine perentorio. La prassi dell'AFC fino al 2010 lasciava intendere che si trattasse solo di un termine ordinatorio;
- l'inasprimento della prassi da parte dell'AFC è avvenuto senza relativa comunicazione;
- in presenza di un accordo internazionale[7], che prevede la tassazione del dividendo solo nel Paese di residenza del recipiente, l'IP non è dovuta. Di conseguenza non sono dovuti neanche gli interessi di mora per un ritardo nell'inoltro della notifica.

#### **5. Le sentenze del TAF datate 28 gennaio 2015 e 17 agosto 2015**

Le due sentenze del Tribunale amministrativo federale (di seguito TAF) sopra citate[8] riguardano l'inoltro tardivo all'AFC della notifica nel caso di distribuzione di un dividendo ad una società svizzera e ad una società olandese. Per la distribuzione

alla società olandese la richiesta di autorizzazione preventiva (formulario 823C) era stata correttamente chiesta ed accordata.

In entrambi i casi le società hanno notificato la distribuzione spontaneamente all'AFC ma dopo il termine dei 30 giorni. L'AFC ha quindi richiesto il versamento dell'IP (poi regolarmente rimborsata) e degli interessi di mora. Gli interessi di mora richiesti ammontano nel primo caso a 700'000 franchi e nel secondo caso a 90.3 milioni di franchi.

Il TAF ha confermato che anche nei due suddetti casi il termine di 30 giorni per l'inoltro della notifica è un termine perentorio, motivando che l'assenza di un termine perentorio sarebbe paragonabile all'abolizione dell'IP per le distribuzioni a società con partecipazioni importanti.

Le società contribuenti hanno invocato la buona fede, indicando l'inatteso inasprimento dell'AFC che fino al 2010 accettava anche notifiche tardive. Il TAF non ha accettato la motivazione giustificando che i ricorrenti non hanno prodotto sufficienti prove a sostegno del cambio di prassi dell'AFC, aggiungendo inoltre che una prassi illegale deve comunque essere immediatamente modificata ed applicata a tutti i casi ancora aperti.

A comprova o meno dell'inasprimento dell'AFC, sarebbe a mio parere interessante sapere se vi sono dei casi, prima del 2011, dove l'AFC ha richiesto degli interessi di mora in relazione ad un inoltro tardivo della notifica.

Nei due casi sopra citati l'IP non è mai stata messa in pericolo in quanto vi erano chiaramente tutte le condizioni per ottenere il rimborso della stessa. La richiesta di pagare 90.3 milioni di franchi di interessi di mora per aver inviato tardivamente la notifica, peraltro già preventivamente approvata, appare incomprensibile.

Nel nostro ordinamento fiscale, di regola, la sostanza dei fatti ha la precedenza sulla forma. Inoltre chi annuncia spontaneamente un'irregolarità non viene usualmente punito in maniera eccessiva. I due precitati principi vengono completamente ignorati.

Su queste due decisioni è tuttora pendente un ricorso al Tribunale federale.

#### **6. Conclusioni**

Fino a quando l'AFC non disporrà di un sistema elettronico per l'inoltro delle notifiche è fondamentale poter comprovare il rispetto del termine tramite un invio per posta raccomandata. È auspicabile inoltre che le Camere federali trovino, in tempi brevi, un accordo sulle divergenze, così da poter garantire il diritto alla notifica anche in caso di superamento del termine di 30 giorni. Si tratterebbe di un passo avanti a favore della piazza economica svizzera.

#### **Elenco delle fonti fotografiche:**

[http://www.rrr.ro/files/Economie/Valute,%20banconote/franci-elvetieni-CHF\\_med.png](http://www.rrr.ro/files/Economie/Valute,%20banconote/franci-elvetieni-CHF_med.png) [30.06.2016]

**[1]** Per poter applicare la procedura di notifica nel caso di società estere è necessario che si tratti di una società dell'Unione europea (di seguito UE) oppure di una società con sede in un Paese che ha concluso una convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) con la Svizzera. È inoltre necessario che la società che riceve il dividendo abbia rispettato tutti i requisiti per poter recuperare l'IP.

**[2]** Cfr. Sentenza TF n. 2C\_756/2010.

**[3]** 1'050'000 franchi per 4 anni di ritardo (2012-2016) al 5%.

**[4]** Cfr. punto 2.2.3.5 del Rapporto n. 13.479 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale.

**[5]** Cfr. per esempio Matteotti René/Bürgy Dominik/Roth Philipp, Fristen beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, Rechtliche Würdigung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, in: ST 2015/5, pagina 422 e seguenti.

**[6]** Cfr. articolo 20 capoverso 3 della proposta di modifica della Commissione del Consiglio nazio-

nale del 12 ottobre 2015, disponibile al seguente link: <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2013/20130479/N3%20I.pdf> [30.06.2016].

**[7]** Accordo sulla fiscalità del risparmio tra Svizzera ed UE oppure Convenzioni contro la doppia imposizione.

**[8]** Cfr. sentenze TAF n. A-1878/2014 e n. A-1438/2014.