

Entrata in vigore della modifica di legge concernente l'art. 23 LIP in caso di dichiarazioni d'imposta incomplete

Riflessioni sulla nuova possibilità di mantenere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva in caso di negligenza da parte del contribuente



Francesca Codoni

LL.M. in International Taxation, M.A. in Management
Senior Advisor, Tax Partner AG, Zurigo

La modifica all'art. 23 LIP è entrata in vigore in data 5 febbraio 2019 con effetto retroattivo al 1° gennaio 2019, essendo decorso infruttuosamente il termine di referendum fissato al 17 gennaio 2019. Secondo la modifica, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non decadrà più se – nonostante l'omessa dichiarazione del reddito o della sostanza nella dichiarazione d'imposta – la dichiarazione è effettuata successivamente o l'autorità fiscale computa l'importo della prestazione in questione. La condizione è che ciò avvenga prima del termine di una procedura di tassazione, di revisione o di recupero d'imposta e che l'omessa dichiarazione sia dovuta a negligenza. L'istanza di rimborso dev'essere presentata anche in futuro entro il termine stabilito nell'art. 32 LIP (di norma, tre anni). La nuova regolamentazione si applica ai diritti sorti a partire dal 1° gennaio 2014, a condizione che la decisione concernente il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non sia ancora passata in giudicato. L'obiettivo di questo contributo è di mettere a confronto le condizioni del diritto al rimborso secondo la legge e la prassi in vigore fino al 31 dicembre 2018 e presentare le nuove misure adottate con la modifica di legge dell'art. 23 LIP.

I. Introduzione

Già in data 29 settembre 2016, la consigliera nazionale Daniela Schneeberger presentava la mozione "Nessuna perenzione riguardo all'imposta preventiva" (n. 16.3797) in cui si chiedeva di modificare la Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) in modo che le persone fisiche residenti in Svizzera non perdessero il diritto al rimborso dell'imposta preventiva in seguito a mancate dichiarazioni o a dichiarazioni non conformi, per errore o negligenza, purché fosse garantito che i redditi patrimoniali gravati dall'imposta preventiva venissero tassati. Anche l'iniziativa parlamentare del 30 settembre 2016, a firma del consigliere nazionale Luzi Stamm "Legge federale sull'imposta preventiva. Procedura mista" (n. 16.474), presentava richieste analoghe alla mozione Schneeberger.

Con decisione del 23 novembre 2016, data in cui il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione di cui sopra ritenendo che fosse necessario limitare il periodo a disposizione per presentare una dichiarazione successiva, il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un progetto di revisione dell'art. 23 LIP. Il 28 giugno 2017 è stata avviata la procedura di consultazione al riguardo che si è conclusa il 19 ottobre 2017.

Con questo progetto il Consiglio federale ha reagito, oltre alla mozione e all'iniziativa parlamentare citate, ad una serie di critiche relative ad un chiarimento del Tribunale federale che delimitava una dichiarazione regolare quale presupposto per ottenere il rimborso dell'imposta preventiva, la cui attuazione da parte delle autorità fiscali ha suscitato critiche negli ambienti politici ed economici nonché nel mondo accademico e tributario.

Con la modifica all'art. 23 LIP, entrata in vigore con effetto retroattivo al 1° gennaio 2019, il Consiglio federale vuole preservare la finalità di garanzia dell'imposta preventiva garantendo che in caso di mancata dichiarazione dovuta a mera negligenza il contribuente non venga gravato

I. Introduzione	168
II. Il rimborso dell'imposta preventiva prima dell'introduzione della modifica di Legge	169
III. La modifica all'art. 23 LIP	170
A. Chiarimento del concetto di dichiarazione regolare.....	170
B. Dichiarazione successiva spontanea.....	171
C. Compensazione da parte dell'autorità.....	171
IV. Altre condizioni al rimborso	171
V. Entrata in vigore, attuazione e disposizioni transitorie	172
VI. Conclusioni	172

cumulativamente dall'imposta sul reddito e dall'imposta preventiva.

II. Il rimborso dell'imposta preventiva prima dell'introduzione della modifica di Legge

Uno dei requisiti al rimborso per le persone fisiche è avere effettuato una cd. "dichiarazione regolare".

In particolare, secondo quanto previsto dall'art. 23 LIP in vigore fino al 31 dicembre 2018, il beneficiario (persona fisica) perdeva il rimborso all'imposta preventiva che gli era stata dedotta se, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiarava alle autorità fiscali competenti il reddito colpito da quest'ultima, o la sostanza da cui esso proveniva.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le prescrizioni legali di cui l'art. 23 LIP che sanzionavano la violazione erano, in particolare, gli artt. 124 cpv. 2 e 125 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Queste norme impongono al contribuente di dichiarare egli stesso tutti i suoi elementi imponibili[1], coerentemente con la procedura di tassazione mista applicabile in materia di imposta sul reddito e sulla sostanza (le autorità fiscali devono accertare d'ufficio i fatti determinanti, ma i contribuenti sono tenuti a collaborare, principio della cooperazione)[2].

Ne consegue che il contribuente, che voleva salvaguardare il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, doveva necessariamente dichiarare egli stesso gli elementi di reddito e di sostanza[3]. In generale, quest'obbligo era considerato adempiuto se il contribuente menzionava gli elementi in questione nell'elenco dei titoli allegato alla dichiarazione d'imposta[4]. Nella sua dichiarazione d'imposta, il contribuente doveva inoltre dichiarare spontaneamente i redditi sottoposti all'imposta preventiva.

In via generale, la giurisprudenza conferma che poco importa – ad es. – che le autorità fiscali possano rendersi conto del carattere incompleto della dichiarazione e avere accesso alle informazioni mancanti, domandandole o effettuando un paragone con incarti fiscali di terzi. Di principio, il fisco deve in effetti poter presupporre che il contribuente abbia compilato la sua dichiarazione in maniera esatta e completa, in conformità agli obblighi che gli incombono ai sensi degli artt. 124 cpv. 2 LIFD e 42 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

[1] "Pflicht zur Selbstdeklaration"; cfr. MARTIN ZWEIFEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b, II^a ed., Basilea 2008, N 18 ad art. 124 LIFD.

[2] Cfr. BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. II/2, II^a ed., Basilea 2012, N 3 ad art. 23 LIP, secondo cui l'art. 23 LIP si fonda sul principio dell'autodichiarazione ("Grundsatz der Selbstdeklaration") proprio del sistema delle imposte dirette.

[3] Cfr. p. es. la sentenza TF n. 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 4.3.3.

[4] Sentenze TF n. 2C_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2.1; n. 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 5 e 7.3; n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011, in: ASA 81 p. 71 = RF 66/2011 p. 963 = RDAF 2012 II p. 72, consid. 3; cfr. sentenze CDT dell'8 settembre 2014, consid. 2.2, inc. 80.2014.90; del 29 dicembre 2015, consid. 2.2, inc. 80.2014.76/77.

(LAID; RS 642.14). Un dovere di indagine ulteriore da parte del fisco è dato di regola solo se la dichiarazione fiscale contiene degli errori evidenti[5].

In seguito all'evoluzione della giurisprudenza del Tribunale federale, ed in particolar modo a due sentenze (n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 e n. 2C_80/2012 del 16 gennaio 2013), che avevano negato la conformità di due circolari precedenti[6] dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) con l'art. 23 LIP, l'AFC ha adottato la Circolare n. 40 dell'11 marzo 2014 ("Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP"). La stessa non ha forza di legge e non vincola né i contribuenti né i tribunali, ma nella misura in cui riflette il senso reale del testo di legge e ne propone un'interpretazione corretta ed adeguata al caso di specie, anche le istanze di ricorso ne possono tenere conto. Peraltro, l'Alta Corte aveva già ritenuto conforme ad una corretta interpretazione dell'art. 23 LIP la circolare citata[7].

Al paragrafo 3.1, la Circolare n. 40 dell'AFC considera dichiarata correttamente, ex art. 23 LIP, l'esposizione, nella prima dichiarazione d'imposta, dei redditi colpiti dall'imposta preventiva o la sostanza da cui essi provengono. Inoltre, i redditi dichiarati successivamente dal contribuente, ma prima della crescita in giudicato della decisione di tassazione ordinaria, possono essere ancora considerati dichiarati spontaneamente ai sensi della predetta norma. Tuttavia, questa regola non si applica quando il contribuente non ha dichiarato degli elementi del reddito o della sostanza intenzionalmente o con l'intento di commettere una sottrazione d'imposta e questo comportamento è stato scoperto dalle autorità fiscali.

Al fine di evitare la perenzione del diritto al rimborso, ex art. 23 LIP, non era comunque sufficiente la sola dichiarazione della sostanza da cui il reddito proveniva[8]. Le seguenti fattispecie non venivano, di fatto, considerate conformi all'art. 23 LIP (cfr. paragrafo 3.2 della Circolare n. 40 dell'AFC, lista non esaustiva):

- la dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva viene fatta dopo la crescita in giudicato della tassazione ordinaria;
- la dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva viene fatta sulla base di una richiesta, un'ingiunzione o di un altro intervento dell'autorità fiscale in merito a questi redditi. Le semplici correzioni di redditi già dichiarati, effettuate dall'autorità fiscale (errore di trascrizione, dichiarazione di redditi netti, adeguamento delle quote private delle spese non giustificate commercialmente

[5] Sentenze TF n. 2C_1083/2014 del 20 novembre 2015 consid. 2.2.1; n. 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 3.2, con riferimento alla sentenza TF n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.1 e ulteriori rinvii.

[6] Cfr. le Circolari n. 8 dell'8 dicembre 1978 e n. 14 del 29 dicembre 1988.

[7] Sentenza TF n. 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 4.2 ed ulteriori riferimenti; sentenza CDT del 29 dicembre 2015, consid. 2.3, inc. 80.2015.76/77.

[8] Cfr. MICHAEL FISCHER/SAMUEL RAMP, *Kreisschreiben 40 der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung – Trend zu Formalisierung und zur Bürokratisierung?*, in: ST 2014 p. 503 ss., in particolare pp. 510-511.

presso i detentori delle partecipazioni, differenze di valutazione, ecc.) non hanno come conseguenza la perdita del diritto al rimborso dell'importo ripreso;

- la dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva da parte del contribuente o dei suoi eredi nell'ambito di un'autodenuncia spontanea secondo gli artt. 153a, 175 cpvv. 3 e 4 LIFD e gli artt. 53a e 56 cpvv. 1^{bis} e 1^{ter} LAID. La dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva dopo la crescita in giudicato della tassazione ordinaria non è considerata conforme ai sensi dell'art. 23 LIP. La rinuncia all'apertura di un procedimento penale nel campo delle imposte dirette non ripristina il diritto al rimborso dell'imposta preventiva.

In questi casi, il rimborso dell'imposta preventiva veniva dunque negato.

I contenuti della Circolare n. 40 divergono da quelli delle circolari precedentemente in vigore soprattutto per quanto concerne la definizione di dichiarazione regolare ai sensi dell'art. 23 LIP. Dalla sua introduzione, la Circolare n. 40 è stata applicata in modo rigoroso da parte delle autorità cantonali, in qualità di autorità competenti e, soprattutto, in considerazione del rischio di incorrere in una perdita nel caso in cui il rimborso dell'imposta preventiva venga giudicato ingiustificato da parte dell'AFC e l'autorità cantonale non fosse in misura di rivalersi sul rispettivo debitore dell'imposta preventiva.

Con l'adozione della modifica di legge ci si attende che la Circolare n. 40 venga modificata o sostituita al fine di riflettere i nuovi contenuti dell'art. 23 cpv. 2 LIP e la più "larga" interpretazione da parte dell'autorità fiscale di dichiarazione regolare.

III. La modifica all'art. 23 LIP

Il nuovo art. 23 LIP si presenta come segue:

¹ Chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva o la sostanza da cui esso proviene perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da questo reddito.

² Il diritto al rimborso non decade se il reddito o la sostanza non sono stati indicati nella dichiarazione d'imposta per negligenza e se, nell'ambito di una procedura di tassazione, di revisione o di recupero d'imposta non ancora chiusa con una decisione passata in giudicato, essi:

- a. sono indicati in una dichiarazione successiva; o
- b. sono computati nel reddito o nella sostanza dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti".

A. Chiarimento del concetto di dichiarazione regolare

Il cpv. 1 dell'art. 23 LIP rimane invariato rispetto alla sua versione precedente. Pertanto l'obbligo di dichiarazione rimane una condizione per il rimborso dell'imposta preventiva. Di fatto, il primo capoverso preserva la funzione dell'imposta preventiva quale imposta con finalità antievasione. Per non effettuare una dichiarazione "contrariamente alle prescrizioni di legge" il contribuente deve effettuare una cd. "dichiarazione

regolare". Per dichiarazione regolare si intende una dichiarazione della dichiarazione d'imposta del contribuente. Una dichiarazione formulata nella dichiarazione d'imposta è sempre considerata regolare e il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non decade^[9].

A titolo di esempio, la concessione di una procedura di notifica da parte dell'AFC a una società debitrice dell'imposta preventiva ai sensi dell'art. 20 LIP e degli artt. 24 ss. dell'Ordinanza sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211) non svincola il beneficiario del reddito imponibile dal suo obbligo di dichiarare personalmente il reddito^[10]. Similmente, anche una 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^[11].

Nel secondo capoverso viene, invece, chiarito il concetto di dichiarazione regolare. Questo chiarimento comprende un limite temporale (*i.e.*, termine per la dichiarazione successiva) e un limite inerente alla motivazione (*i.e.*, negligenza). Si rammenta che secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, commette per negligenza un crimine o un delitto colui che, per un'imprudenza colpevole, non ha scorto le conseguenze del suo comportamento o non ne ha tenuto conto. L'imprudenza è colpevole se l'autore non ha usato le precauzioni alle quali era tenuto secondo le circostanze e le sue condizioni personali^[12]. Generalmente non sussiste negligenza se nella dichiarazione d'imposta il beneficiario non ha dichiarato intenzionalmente all'autorità fiscale le relative componenti del reddito o della sostanza per evitare che la prestazione sia rilevata ai fini dell'imposta sul reddito e sulla sostanza^[13]. Pertanto, se queste condizioni non sono soddisfatte, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva decade.

Ne consegue che l'adeguamento dell'art. 23 LIP prevede l'esistenza di una dichiarazione regolare non solo come finora in caso di^[14]:

- dichiarazione nella dichiarazione d'imposta;
- correzione di errori di calcolo; o
- dichiarazione successiva spontanea presentata dal beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva;

ma, d'ora in poi, in caso di:

- dichiarazione nella dichiarazione d'imposta (invariato);
- correzione di errori di calcolo (invariato);

[9] Cfr. Messaggio del 28 marzo 2018 concernente una modifica della legge sull'imposta preventiva, n. 18.030, in: FF 2018 1951, p. 1968 (cit.: Messaggio LIP).

[10] Cfr. cifra 4 della Circolare n. 40 dell'AFC dell'11 marzo 2014 ("Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP").

[11] 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.

[12] Sentenza TF del 13 dicembre 2004, 2A.299/2004, consid. 4.3.

[13] Cfr. cifra 3.1 della Circolare n. 40 (nota 10) con rimando alla sentenza TF del 4 dicembre 1996, pubbl. in: ASA 66, p. 166.

[14] Cfr. Messaggio LIP (nota 9), p. 1961.

- dichiarazione successiva presentata dal beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva (spontanea o a seguito dell'intervento dell'autorità fiscale); oppure
- compensazione dei proventi o della sostanza non dichiarati operata dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti.

B. Dichiarazione successiva spontanea

Una dichiarazione successiva spontanea è data se il beneficiario presenta di propria iniziativa una prestazione gravata da imposta preventiva (ad es., poco dopo aver presentato la dichiarazione la beneficiaria di una prestazione gravata dall'imposta preventiva scopre di non aver dichiarato un conto corrente bancario e vi pone rimedio). Per dichiarazione successiva "a seguito dell'intervento dell'autorità fiscale" viene intesa una richiesta, una domanda di chiarimento, un ordine o simile (ad es., durante il controllo di una dichiarazione fiscale l'autorità fiscale scopre che il beneficiario di una prestazione gravata da imposta preventiva ha dichiarato un portafoglio azionario, ma nessun dividendo: invia, pertanto, una richiesta in proposito al contribuente, che le fornisce i dati mancanti)^[15].

C. Compensazione da parte dell'autorità

Gli accertamenti che determinano una "compensazione da parte dell'autorità fiscale" possono essere eseguiti sulla base di dichiarazioni fiscali precedenti, di altre circostanze di cui l'autorità fiscale è a conoscenza o in seguito a una verifica fiscale presso la società. In particolare, questo è il caso per le prestazioni valutabili in denaro. Una prestazione valutabile in denaro rappresenta un reddito imponibile del beneficiario (al pari di una distribuzione di utili) e, pertanto, determina una compensazione da parte dell'autorità fiscale che lo considera reddito aggiuntivo ai fini dell'imposta sul reddito.

Conseguenze analoghe sono date per la società: una prestazione valutabile in denaro viene aggiunta all'utile imponibile, per cui aumenta la base di calcolo dell'imposta sull'utile. Poiché la società distribuisce utili (in qualità di distribuzione dissimulata di utili), l'importo della prestazione valutabile in denaro è assoggettato anche all'imposta preventiva, che dev'essere traslata all'azionista (ad es., in occasione di un controllo della contabilità di una società anonima l'autorità fiscale scopre l'addebito di una spesa privata di fr. 3'000 alla società. Essa corregge, quindi, l'utile di tale società aumentandolo di fr. 3'000. Nel contempo effettua anche una compensazione di pari importo ai fini dell'imposta sul reddito del beneficiario. Di conseguenza, i fr. 3'000 sottostanno anche all'imposta preventiva)^[16].

Si rileva, inoltre, che i principi giuridici che disciplinano l'avvio e l'esecuzione di procedimenti penali a seguito di una tentata sottrazione d'imposta intenzionale non vengono toccati dalla nuova norma secondo l'art. 23 LIP.

Si constata che la nuova formulazione dell'art. 23 LIP permette di evitare che, in caso di mancate dichiarazioni dovute a negligenza, il contribuente venga gravato cumulativamente dall'imposta sul reddito e dall'imposta preventiva. Tale condizione non è evidentemente adempiuta nel caso in cui vi sia un tentativo di sottrazione di imposta da parte del contribuente. Quale ulteriore criterio, i limiti temporali devono venire rispettati. In particolare, la dichiarazione successiva o la compensazione deve avvenire nell'ambito di una procedura di tassazione, di revisione o di recupero d'imposta non ancora chiusa con una decisione passata in giudicato, eccetto per le correzioni di errori di calcolo.

In tale ambito, si segnala che il limite temporale previsto originariamente dal Consiglio federale nel Messaggio concernente la modifica di Legge era riferito alla scadenza del termine di presentazione del reclamo avverso la decisione di tassazione. Tale aspetto è stato adeguato in procedura di consultazione come sopra citato con rispettiva modifica del 28 settembre 2018. Legare il limite temporale alla decorrenza astratta del termine (in altri termini legato al fatto se l'autorità di tassazione avesse già proceduto o meno a notificare il contribuente), indipendentemente dal fatto che un reclamo venga presentato o meno e quando ciò sia avvenuto, sarebbe stato verosimilmente inadeguato e avrebbe limitato temporalmente i casi di applicazione della modifica all'art. 23 LIP in modo più restrittivo rispetto al testo di legge entrato in vigore al 1° gennaio 2019.

In riferimento ai principi riguardo l'accertamento dei fatti in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza, non vi sarà alcun cambiamento in seguito all'adeguamento. L'autorità fiscale continuerà a dover accertare d'ufficio i fatti determinanti, mentre i contribuenti continueranno a dover garantire la loro collaborazione.

IV. Altre condizioni al rimborso

È rilevante ricordare che le altre condizioni affinché un beneficiario svizzero (persona fisica) possa richiedere il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sui redditi di capitali mobili non sono toccate dall'introduzione dal nuovo art. 23 LIP. Le condizioni al rimborso sono previste dagli artt. 21 ss. LIP e possono essere riassunte come segue:

- l'avente diritto può chiedere il rimborso dell'imposta preventiva ritenuta a suo carico dal debitore se al momento della scadenza della prestazione imponibile aveva il diritto di godimento sui valori patrimoniali che hanno fruttato il reddito imponibile (art. 21 cpv. 1 lett. a LIP);
- la persona fisica avente il diritto aveva il domicilio in Svizzera al momento della scadenza della prestazione imponibile (art. 22 cpv. 1 LIP);
- vi è assenza di un'elusione fiscale (art. 21 cpv. 2 LIP);
- non vi è alcuna estinzione del diritto al rimborso per decorrenza del termine (art. 32 cpv. 1 LIP).

[15] Esempi tratti da quanto riportato nel Messaggio LIP (nota 9), p. 1958.

[16] Esempi tratti da quanto riportato nel Messaggio LIP (nota 9), p. 1958.

In particolare, il diritto al rimborso si estingue se l'istanza non è presentata nei tre anni successivi alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile (art. 32 cpv. 1 LIP). Tale termine non può essere né prorogato né interrotto^[17]. La norma correttiva per il rimborso di cui all'art. 32 cpv. 2 LIP rimane ugualmente applicabile, a condizione che i requisiti ivi previsti siano adempiuti.

V. Entrata in vigore, attuazione e disposizioni transitorie

La modifica all'art. 23 LIP è entrata in vigore in data 5 febbraio 2019 con effetto retroattivo al 1° gennaio 2019, essendo decorso il termine di *referendum* fissato al 17 gennaio 2019.

L'attuazione dell'adeguamento spetta ai Cantoni, che nell'ambito della tassazione del reddito e della sostanza verificano la regolarità della tassazione ai sensi dell'art. 23 LIP e la relativa richiesta di rimborso. La Confederazione esercita l'alta vigilanza e controlla che le autorità fiscali cantonali applichino correttamente il diritto.

Le disposizioni transitorie sono regolate all'art. 70d LIP e specificano che l'art. 23 cpv. 2 si applica alle pretese sorte a partire dal 1° gennaio 2014, se il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non è ancora stato oggetto di una decisione ai fini dell'imposta sul reddito e sulla sostanza passata in giudicato.

VI. Conclusioni

Da una prima analisi, l'adeguamento dell'art. 23 LIP sembra andare nella giusta direzione frenando l'applicazione di un eccessivo formalismo nelle procedure di rimborso dell'imposta preventiva e ristabilendo – possibilmente in un maggiore numero di casi rispetto a quanto attuato negli ultimi anni – la funzione originale dell'imposta preventiva quale imposta di garanzia. In particolare, ai sensi delle disposizioni transitorie, le domande di rimborso dell'imposta preventiva concernenti i redditi scaduti durante gli anni 2014 e seguenti che non sono ancora stati oggetto, al momento dell'entrata in vigore della modifica in oggetto, di una decisione cresciuta in giudicato concernente il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, devono essere trattate secondo le disposizioni previste al nuovo art. 23 cpv. 2 LIP. Ciò trova applicazione in situazioni laddove i) l'autorità cantonale competente a fissare il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non avesse ancora preso una decisione, oppure ii) qualora una decisione dell'autorità cantonale fosse stata oggetto di reclamo, ma non fosse ancora stata presa alcuna decisione in merito, rispettivamente la decisione non fosse ancora cresciuta in giudicato al momento dell'entrata in vigore delle modifiche di legge in oggetto. Tale modifica dovrebbe portare ad un aumento dei casi nei quali l'imposta preventiva viene rimborsata al contribuente.

[17] ASA 49 p. 136 consid. 2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (nota 2), N 5 *ad art.* 32 LIP; W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, *Die eidgenössische Verrechnungssteuer*, vol. II, Basilea 1985, N 2.1 *ad art.* 31 LIP.