

13.087

**Messaggio  
concernente la legge sul condono dell'imposta**

del 23 ottobre 2013

---

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale concernente la nuova disciplina del condono dell'imposta (Legge sul condono dell'imposta).

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

23 ottobre 2013

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Ueli Maurer

La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

---

## Compendio

***La Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC) va soppressa. In futuro, tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta saranno esaminate dai Cantoni.***

*Il disegno rientra negli sforzi del Dipartimento federale delle finanze (DFE) volti a semplificare il sistema fiscale. I Cantoni sono investiti della competenza di giudicare tutte le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta. La CFC pertanto va soppressa. I Cantoni designano l'autorità cantonale competente per il condono dell'imposta federale diretta.*

*Il contribuente può impugnare la decisione di condono dell'imposta federale diretta avvalendosi degli stessi rimedi giuridici ammessi per impugnare la decisione di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile. Anche l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) dispone degli stessi rimedi giuridici. Per garantire la coerenza della giurisprudenza in tutta la Svizzera per le questioni di principio, la decisione di ultima istanza sulle domande di condono competerà al Tribunale federale, ma soltanto se la causa concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante.*

*Da ultimo, la modifica di legge proposta consente anche di adeguare a livello formale alcune disposizioni della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) al riveduto diritto contabile del Codice delle obbligazioni.*

*Il disegno non comporta ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale rilevanti per la Confederazione o per i Cantoni e i Comuni.*

# Messaggio

## **1 Puntii essenziali del progetto**

### **1.1 Situazione iniziale**

#### **1.1.1 Procedura di condono**

Secondo l'articolo 102 capoverso 4 della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>1</sup> sull'imposta federale diretta (LIFD), la Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC) si compone di un presidente e di un vicepresidente designato dal Tribunale federale, di un rappresentante della Confederazione e di un rappresentante dei Cantoni. Essa decide a maggioranza dei tre membri che la compongono. Le attività di segreteria sono sbrigate dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). L'articolo 102 capoverso 4 LIFD costituisce la base legale dell'ordinanza del 19 dicembre 1994<sup>2</sup> concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta (Ordinanza sul condono dell'imposta). La CFC decide sulle domande di condono dell'imposta federale diretta di almeno 5000 franchi all'anno se la domanda è stata presentata prima del 1° luglio 2009 (art. 29 dell'ordinanza sul condono dell'imposta). Le domande presentate successivamente sono giudicate dalla CFC a condizione che vertano su almeno 25 000 franchi per anno fiscale (art. 4 cpv. 1 dell'ordinanza sul condono dell'imposta nella versione del 2 giugno 2009). Le autorità cantonali di condono giudicano le altre domande di condono. L'articolo 167 LIFD e l'ordinanza sul condono dell'imposta disciplinano le condizioni del condono e i principi della procedura di condono.

Nel quadro del Programma di sgravio 2004 (PSg 04) il Consiglio federale ha parimenti sottoposto al Parlamento, con messaggio del 22 dicembre 2004<sup>3</sup>, un piano di rinuncia a determinati compiti dell'Amministrazione federale. Con decreto del 13 aprile 2005 il Consiglio federale ha deciso l'attuazione del catalogo di misure. Una di queste misure deve essere attuata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC): la delega integrale ai Cantoni della competenza di giudicare le domande di condono dell'imposta federale diretta. Un primo passo in questa direzione è stato attuato con la succitata modifica del 2 giugno 2009 dell'ordinanza sul condono dell'imposta, che ha aumentato da 5 000 a 25 000 franchi il limite di competenza della CFC. I risparmi a livello dell'effettivo di personale derivanti dal piano di rinuncia a determinati compiti dell'Amministrazione sono già stati realizzati.

#### **1.1.2 Vaglio delle decisioni di condono**

Con l'entrata in vigore della garanzia costituzionale della via giudiziaria (cfr. art. 29a Cost.<sup>4</sup>) e la revisione totale dell'organizzazione giudiziaria federale, è stata garantita la tutela giurisdizionale in ambito di condono dell'imposta federale diretta. La competenza decisionale fino ad allora definitiva della CFC e delle autorità canto-

1 RS 642.11

2 RS 642.121

3 FF 2005 659

4 RS 101

nali di condono dell'imposta federale diretta è stata soppressa dalla legge federale del 17 giugno 2005<sup>5</sup> sul Tribunale amministrativo federale (LTAF) mediante l'abrogazione dell'articolo 167 capoverso 3 LIFD. Dal 1° gennaio del 2007 le decisioni della CFC possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Quanto alle decisioni cantonali di condono dell'imposta federale diretta, dal 1° gennaio 2009 esse possono essere impugnate dinanzi a un'istanza giudiziaria cantonale di ricorso (cfr. il termine transitorio di 2 anni al massimo accordato ai Cantoni dall'art. 130 cpv. 3 della legge del 17 giugno 2005<sup>6</sup> sul Tribunale federale, LTF).

Il diritto vigente non prevede la possibilità di impugnare le decisioni di condono cantonali di ultima istanza dinanzi al Tribunale amministrativo federale<sup>7</sup>. Sono inoltre inammissibili i ricorsi in materia di diritto pubblico contro decisioni di ultima istanza cantonale concernenti il condono (art. 83 lett. m LTF). Di contro, è per principio ammissibile il ricorso costituzionale sussidiario davanti al Tribunale federale (art. 113 LTF); è esclusa per mancanza di legittimazione attiva nel merito soltanto la censura di arbitrarietà, perché il Tribunale federale reputa che non sussista una legittima pretesa al condono dell'imposta federale diretta. Altre censure di natura costituzionale, in particolare riguardo a garanzie procedurali, sono invece ammissibili<sup>8</sup>. Il Tribunale amministrativo federale si è tuttavia pronunciato chiaramente a favore dell'esistenza di un diritto al condono dell'imposta. È vero che il Tribunale federale statuisce in modo indipendente, ma si può ritenere che – se fosse designato competente – dovrà fare buon viso a questa giurisprudenza, tanto più che la maggioranza della dottrina più recente si esprime a favore dell'esistenza di una legittima pretesa al condono dell'imposta<sup>9</sup>.

Non vi sono ancora precedenti giurisprudenziali che permettano di determinare se l'AFC è legittimata, stante il diritto vigente, a impugnare la decisione cantonale di condono dell'imposta federale diretta davanti a un'istanza di ricorso cantonale indipendente dall'amministrazione.

In ogni caso, l'AFC non ha attualmente la possibilità di ricorrere al Tribunale federale o al Tribunale amministrativo federale contro le decisioni di ultima istanza cantonale in materia di condono.

Le tabelle qui appresso illustrano l'iter ricorsuale secondo l'ordinamento in vigore in ambito di imposta federale diretta (schema 1) e di imposte cantonali (schema 2):

## **Schema 1: Procedura di condono dell'imposta federale diretta**

### **Schema 1.1: Iter ricorsuale per le domande di condono di oltre 25 000 franchi per anno fiscale**

1 <sup>a</sup> istanza	<i>CFC</i>
2 <sup>a</sup> istanza	Ricorso di diritto amministrativo al <i>Tribunale amministrativo federale</i>

<sup>5</sup> RS 173.32; cfr. FF 2005 3689 3747; per le spiegazioni: FF 2001 3988 seg. e 4124 seg.

<sup>6</sup> RS 173.110

<sup>7</sup> Cfr. art. 33 lett. i LTAF; motivazione: FF 2001 3812 3942.

<sup>8</sup> Sentenza del Tribunale federale 2D\_54/2011 del 16 febbraio 2012, consid. 1, con rinvio alla sentenza del Tribunale federale 2D\_27/2011 del 26 luglio 2011, consid. 1.

<sup>9</sup> DTAF 2009/45 consid. 2.2.

### **Schema 1.2: Iter ricorsuale per le domande di condono di meno di 25 000 franchi per anno fiscale**

Qui di seguito sono illustrate tutte le fasi procedurali che possono esistere nei diversi Cantoni. L'iter processuale effettivo non è lo stesso in tutti i Cantoni. La metà circa dei Cantoni prevede ad esempio una procedura di reclamo.

1 <sup>a</sup> istanza	<i>Istanza amministrativa cantonale</i>
2 <sup>a</sup> istanza	Eventualmente procedura di reclamo o di ricorso amministrativo presso un' <i>istanza amministrativa cantonale</i> (se è previsto il reclamo o il ricorso amministrativo)
3 <sup>a</sup> istanza	Ricorso alla prima istanza giudiziaria di ricorso (sovente <i>Commissione cantonale di ricorso in materia d'imposta</i> )
4 <sup>a</sup> istanza	Ricorso alla seconda istanza giudiziaria di ricorso ( <i>Tribunale amministrativo cantonale</i> )
5 <sup>a</sup> istanza	Ricorso sussidiario in materia costituzionale al <i>Tribunale federale</i> in caso di violazione di garanzie procedurali di diritto costituzionale

### **Schema 2: Procedura di condono delle imposte cantonali**

Diversamente dal caso dell'imposta federale diretta, in ambito di imposte cantonali (e comunali) è irrilevante se viene presentata una domanda di condono di più o meno di 25 000 franchi per anno fiscale. A seconda dell'importo, la decisione di prima istanza può rientrare nelle competenze di un'altra autorità. Nel Cantone dei Grigioni, per esempio, le competenze per le domande di condono dell'imposta cantonale sono ripartite come segue: l'Amministrazione fiscale cantonale è competente per le domande di meno di 5 000 franchi per richiedente e per anno, il Dipartimento delle finanze per quelle che concernono importi compresi tra 5 001 franchi e 50 000 franchi e il Governo cantonale per gli importi superiori (art. 156 cpv. 3 della legge tributaria dell'8 giugno 1986<sup>10</sup> del Cantone dei Grigioni).

L'iter ricorsuale è in ampia misura identico a quello dello schema 1.2. È fatta eccezione per l'impugnazione delle decisioni dei tribunali amministrativi cantonali. Se il Cantone interessato prevede nella propria legislazione il diritto al condono, ci si può avvalere senza limitazioni del ricorso sussidiario in materia costituzionale al Tribunale federale. Un siffatto diritto al condono dell'imposta esiste ad esempio nel Cantone di Berna (art. 240 cpv. 5 e 240b cpv. 1 della legge tributaria del 21 maggio 2000<sup>11</sup> del Cantone di Berna).

Il Tribunale federale esamina dunque i casi di condono del Cantone di Berna, nel quadro dei ricorsi sussidiari in materia costituzionale, per accertare se le condizioni del condono dell'imposta sono soddisfatte anche dal profilo materiale.

<sup>10</sup> Bündner Rechtsbuch (BR) 720.000.

<sup>11</sup> Bernische Systematische Gesetzessammlung (BSG) 661.11.

Istanze 1–4	Come nello schema 1.2
5 <sup>a</sup> istanza	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ricorso sussidiario in materia costituzionale al <i>Tribunale federale</i> in caso di violazione di garanzie procedurali di diritto costituzionale; oppure</li> <li>– Ricorso sussidiario integrale in materia costituzionale al <i>Tribunale federale</i> (in caso di diritto al condono in virtù della legislazione cantonale)</li> </ul>

## 1.2 La normativa proposta

Il nuovo disciplinamento prevede di sopprimere la CFC e di attribuire ai Cantoni la competenza di statuire sulle domande di condono dell'imposta federale diretta. I Cantoni designano autonomamente l'autorità cantonale competente per il condono dell'imposta federale. Essi possono designare l'autorità già ora competente in materia di condono dell'imposta cantonale, ma possono anche prevedere due autorità distinte: una che tratta l'imposta federale diretta, l'altra le imposte cantonali e comunali. In questo caso, è opportuno che nel giudicare la domanda di condono dell'imposta federale diretta si tengano in considerazione anche le imposte cantonali e comunali impagate per le quali è stata presentata una domanda di condono.

Per impugnare la decisione sul condono dell'imposta federale diretta, il richiedente e l'AFC hanno a disposizione gli stessi rimedi giuridici come in materia di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile. A tale scopo, l'AFC può esigere che le decisioni concernenti le domande di condono le siano notificate. Le decisioni emanate dall'ultima istanza cantonale di ricorso in materia di imposta federale diretta, ma anche in materia di imposta cantonale e comunale, devono poter essere impuginate davanti al Tribunale federale, a condizione che si tratti di una questione di diritto di importanza fondamentale o per altri motivi di un caso particolarmente importante.

Rifacendosi alla vigente ordinanza sul condono dell'imposta, le nuove disposizioni della LIFD descrivono le condizioni richieste per il condono dell'imposta federale diretta. Stabiliscono però anche che, nonostante la situazione di necessità in cui si trova il contribuente, il condono va negato se sussistono altri motivi importanti che si oppongono alla concessione del condono, quali i crediti di creditori terzi o determinati comportamenti del contribuente.

## 1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

### 1.3.1 Delega integrale di competenza ai Cantoni in ambito di domande di condono dell'imposta federale diretta

I Cantoni dispongono della competenza di stabilire e di riscuotere le imposte dirette già in virtù della legislazione in vigore. Secondo la legislazione vigente, le domande di condono dell'imposta federale diretta sono giudicate dai Cantoni oppure, se la domanda di condono riguarda un importo di imposta di almeno 25 000 franchi all'anno, dalla CFC. Il fatto che tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta saranno trattate dai Cantoni permetterà di eliminare efficacemente questo

doppio binario della procedura. Il nuovo disciplinamento in materia di competenza sarà applicato a tutte le domande di condono pendenti al momento dell'entrata in vigore della modifica di legge.

### **1.3.2 Strumenti di vigilanza e procedura di ricorso**

Secondo il vigente articolo 102 capoverso 2 LIFD, l'AFC deve vegliare all'applicazione uniforme di tale legge. Rientra in questo compito anche badare, nell'ambito della propria attività di vigilanza, che i Cantoni giudichino correttamente e in maniera uniforme a livello nazionale le domande di condono dell'imposta federale diretta. Secondo la nuova disciplina, per svolgere il proprio compito di controllo l'AFC deve poter esigere che le vengono comunicate le decisioni di condono (decisioni amministrative e decisioni giudiziarie; art. 103 cpv. 1 lett. e LIFD). Ciò le permetterà di impugnare, se necessario, la decisione davanti a un'istanza cantonale indipendente dall'Amministrazione e in seguito, eventualmente, davanti al Tribunale federale come è il caso nella procedura di tassazione. L'AFC potrà tuttavia avvalersi di questo rimedio giuridico soltanto se si tratta di una questione di diritto di importanza fondamentale o «se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante» (art. 167g cpv. 5 LIFD in combinato disposto con l'art. 83 lett. m LTF; cfr. in proposito il commento all'art. 83 lett. m LTF).

### **1.3.3 Altri disciplinamenti possibili**

È stata esaminata la possibilità di istituire un diritto al condono sia a livello di imposta federale diretta che di imposte cantonali e comunali (cfr. n. 1.1.2) e di stabilire condizioni uniformi di condono. Inoltre sono state considerate le possibilità di uniformare a livello nazionale le competenze, i rimedi giuridici e la procedura di condono dell'imposta federale diretta e delle imposte cantonali e comunali.

Una simile disciplina avrebbe permesso di armonizzare la natura e il numero delle istanze sul piano nazionale e di ridurle al minimo. Avrebbe però comportato l'inconveniente di rendere necessari nei Cantoni importanti rimaneggiamenti di natura organizzativa e giuridica. Complessivamente, in seguito alla soppressione della CFC i Cantoni dovranno trattare 50 domande di condono in più all'anno. Di conseguenza, le spese che provocherebbero gli adeguamenti organizzativi e legali necessari non si giustificerebbero o sarebbero sproporzionate visto l'esiguo numero di procedimenti supplementari che ogni Cantone dovrà sbrigare.

In alternativa è stata presa in considerazione la possibilità di prevedere come condizione di ricorso al Tribunale federale un importo minimo oggetto dell'istanza di condono. Rispetto al criterio della «questione di diritto di importanza fondamentale», una simile soluzione avrebbe garantito una migliore uniformazione della legislazione in materia di condono e avrebbe consentito una migliore tutela giurisdizionale. Questa soluzione avrebbe però comportato anche maggiori oneri per il Tribunale federale.

Tutte queste varianti sono state lasciate cadere perché gli inconvenienti sono stati reputati eccessivi.

### **1.3.4 Indagine conoscitiva presso il Tribunale federale, il Tribunale amministrativo federale e la presidenza della CFC**

Il Tribunale federale, il Tribunale amministrativo federale nonché il presidente e il vicepresidente della CFC sono stati invitati a esprimere il loro parere sul progetto conformemente all'articolo 11 capoverso 2 dell'ordinanza del 17 agosto 2005<sup>12</sup> sulla procedura di consultazione.

Il Tribunale federale approva in linea di massima il disegno. Entrando nel dettaglio, osserva che nel quadro della legge sul condono dell'imposta viene opportunamente discusso l'accesso al Tribunale federale, che dovrebbe di principio essere chiamato a statuire sulle questioni giuridiche importanti in tutti i campi del diritto, al fine di garantire una giurisprudenza uniforme a livello nazionale. La competenza attribuita al Tribunale federale è conforme all'ordinamento dello Stato federale. Nel caso del ricorso contro decisioni cantonali, la competenza di statuire dovrebbe sempre spettare al Tribunale federale e non al Tribunale amministrativo federale, concepito come corte che vaglia le decisioni delle autorità amministrative federali. Nel caso delle decisioni cantonali si dovrebbe inoltre evitare un doppio iter di ricorso a livello federale. Da ultimo, il Tribunale federale approva la limitazione del ricorso ai *casì particolarmente importanti* come già previsto per l'assistenza penale internazionale (art. 84 LTF).

Il Tribunale amministrativo federale ha rinunciato a esprimersi. In linea di massima, il presidente e il vicepresidente della CFC accolgono con favore il progetto.

### **1.3.5 Risultati dell'indagine conoscitiva**

Quasi tutti i partecipanti alla consultazione e 25 Cantoni in particolare approvano la soppressione della CFC. Un Cantone soltanto si è espresso contro il trasferimento dei compiti dalla Confederazione ai Cantoni e di conseguenza contro la soppressione della CFC. Anche gli altri punti del progetto hanno raccolto una maggioranza di favori più o meno netta. La proposta presentata nell'avamprogetto posto in consultazione secondo cui l'autorità competente per il condono dell'imposta cantonale statuisce sulle domande di condono dell'imposta federale diretta è stata accolta favorevolmente dai Cantoni in cui esiste già una simile organizzazione per l'esame delle domande di condono dell'imposta. Due Cantoni nei quali attualmente due autorità distinte decidono sulle domande di condono delle imposte, una in materia di imposta cantonale, l'altra in materia di imposta federale diretta, si sono detti chiaramente contrari alla modifica proposta. Anche altri Cantoni in cui i Comuni sono competenti in materia hanno sottolineato che non è il caso di modificare le attuali competenze cantonali.

Una maggioranza ha approvato la designazione del Tribunale federale quale autorità di ultima istanza nelle cause riguardanti il condono dell'imposta, sia per l'imposta federale diretta sia per le imposte cantonali e comunali sul reddito e sull'utile. La limitazione dell'accesso al Tribunale federale ai ricorsi che concernono questioni di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante è stata anch'essa ampiamente approvata. Una maggioranza ha

<sup>12</sup> RS 172.061.1



accolto con favore anche il contenuto delle altre disposizioni della LIFD (p. es. le condizioni e la procedura). I pareri sono invece discordi sull'opportunità di iscrivere nella legge i motivi di diniego del condono dell'imposta e diverse altre disposizioni attualmente disciplinate nell'ordinanza sul condono dell'imposta.

## **1.4 Attuazione**

L'articolo 167f LIFD proposto contiene la norma relativa alla delega di competenze per l'adozione di un'ordinanza. Tale norma è necessaria poiché la vigente ordinanza sul condono dell'imposta si fonda sull'articolo 102 capoverso 4 LIFD che viene abrogato. Altri dettagli, in particolare per quanto concerne le condizioni del condono, i motivi di diniego e la procedura di condono, saranno disciplinati nell'ordinanza sul condono dell'imposta, che dovrà essere riveduta.

## **2 Commento ai singoli articoli**

### **2.1 Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale**

#### *Art. 42 cpv. 2, secondo periodo*

Le cause concernenti il condono dell'imposta possono essere sottoposte al vaglio del Tribunale federale quando concernono una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante (cfr. i commenti all'art. 83 lett. m). L'articolo 42 capoverso 2 precisa la procedura su questo punto. L'atto di ricorso deve spiegare perché la causa adempie la condizione di cui all'articolo 83 lettera m. Spetta al ricorrente dimostrare se e in quale misura detta condizione è adempita. Non spetta al Tribunale federale ricercare i motivi che potrebbero suggerire l'ammissibilità del ricorso<sup>13</sup>.

Invece di aggiungere al secondo periodo dell'articolo 42 capoverso 2 secondo periodo un rinvio interno supplementare all'articolo 83 lettera m («ai sensi dell'articolo 83 lettera m, 84 o 84a»), si è preferito stralciare questi rinvii e adottare una formulazione astratta.

#### *Art. 83 lett. m*

Secondo la legislazione in vigore, contro le decisioni concernenti il condono o la dilazione del pagamento di tributi è escluso il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 191 cpv. 3 Cost. in combinato disposto con l'art. 83 lett. m). Nell'ipotesi che un'autorità cantonale di ricorso indipendente decida in ultima istanza in ambito di condoni, la soppressione della CFC non garantirebbe più una giurisprudenza uniforme a livello nazionale. Per questo motivo, in virtù dell'articolo 83 lettera m, il Tribunale federale è competente per giudicare in ultimo grado le cause concernenti il condono secondo la LIFD oppure l'imposta cantonale o comunale che sollevano una questione di diritto di importanza fondamentale o se si

<sup>13</sup> Cfr. Heinz Aemisegger/Marc Forster, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (edit), Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basilea 2008, n. 33 ad art. 84 LTF.

tratta per altri motivi di un *caso particolarmente importante*. Questo concetto è conosciuto anche nell'ambito dell'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale (art. 84 LTF).

La condizione del carattere particolarmente importante della causa concerne da un lato le cause in materia di condono che sollevano *questioni di diritto di importanza fondamentale* e, dall'altro, quelle che, di per sé, sono particolarmente importanti e devono essere giudicate dall'Alto Tribunale<sup>14</sup>.

La condizione del carattere particolarmente importante della causa deve tuttavia essere ammessa con un certo ritegno<sup>15</sup> e il Tribunale federale dispone di un ampio margine di apprezzamento per statuire sull'adempimento di questa condizione<sup>16</sup>. Una questione di diritto è di importanza fondamentale in particolare quando la decisione al riguardo può orientare la giurisprudenza e, per la sua importanza, deve passare al vaglio dell'Alto Tribunale. Come esempio di questioni di diritto di importanza fondamentale menzioniamo:

- una questione di diritto non ancora decisa dal Tribunale federale, giudicata in maniera divergente da più tribunali cantonali e la cui valutazione contraddittoria non può essere accettata<sup>17</sup>;
- una questione di diritto già decisa dal Tribunale federale ma criticata dalla dottrina dominante<sup>18</sup>.

Ad esempio, un caso deve essere considerato particolarmente importante quando sono violati *principi procedurali* elementari. Per il resto, è compito della giurisprudenza del Tribunale federale dare un'interpretazione alla nozione giuridica, altrimenti non definita, di caso particolarmente importante<sup>19</sup>. Il fatto che la decisione su questo aspetto sia di competenza dell'istanza giudiziaria superiore garantirà una giurisprudenza uniforme e una maggiore certezza del diritto nel campo del condono dell'imposta, nel quale la garanzia della via giuridica si applica soltanto dal 1° luglio 2007, rispettivamente dal 1° gennaio 2009, venuto a termine il periodo transitorio accordato ai Cantoni.

*Motivi di ricorso in ambito di imposta federale diretta*: con il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale è possibile far valere la violazione del diritto federale e del diritto internazionale (art. 95 lett. a e b LTF). Per quanto riguarda il condono dell'imposta federale diretta, il Tribunale federale può esaminare se le disposizioni in materia di condono della LIFD e dell'ordinanza sul condono dell'imposta sono state violate, sempre a condizione che si tratti di un caso particolarmente importante.

*Motivi di ricorso in ambito di imposte cantonali e comunali*: analogamente, anche secondo il nuovo diritto la LAID non disciplina *materialmente* il condono dell'imposta (cfr. il commento all'art. 73 cpv. 1 LAID). Il diritto fiscale cantonale non armonizzato soggiace al vaglio del Tribunale federale soltanto se la sua applicazione può contravvenire al diritto federale (art. 95 lett. a LTF). Per l'essenziale, è possibile far valere che la decisione contestata lede i diritti e i principi costituzionali. Il Tribu-

<sup>14</sup> Cfr. Heinz Aemisegger/Marc Forster, op. cit., n. 29 ad art. 84 LTF.

<sup>15</sup> DTF **133** III 493, consid. 1.1, con rinvii.

<sup>16</sup> DTF **134** IV 156, consid. 1.3.1, con rinvio.

<sup>17</sup> Cfr. Beat Rudin, op. cit., n. 32 ad art. 85 LTF.

<sup>18</sup> Cfr. Beat Rudin, op. cit., n. 33 ad art. 85 LTF.

<sup>19</sup> Cfr. Markus Schott, op. cit., n. 44 ad art. 95 LTF.



registro di commercio: chi era tenuto a iscriversi doveva anche tenere una contabilità commerciale.

Il nuovo articolo 957 CO enuncia nel capoverso 1 quali imprese hanno di regola l'obbligo di tenere la contabilità e presentare i conti. Nel capoverso 2 sono indicate le imprese per le quali è sufficiente una contabilità semplificata. Per tenere conto di questa modifica, è necessario adeguare le nozioni facendo riferimento al nuovo articolo 957 CO.

L'espressione «in mancanza di contabilità commerciale» è dunque sostituita con la formulazione «in caso di tenuta di una contabilità semplificata secondo l'articolo 957 capoverso 2 CO». La tenuta di una contabilità semplificata richiede la tenuta di una contabilità delle entrate e delle uscite nonché della situazione patrimoniale oltre che dei prelevamenti e degli apporti privati (cfr. il commento all'art. 125 cpv. 2).

#### *Art. 102 cpv. 4*

Dato che tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta sono decise dai Cantoni, è possibile sopprimere la CFC e quindi anche abrogare l'articolo 102 capoverso 4.

#### *Art. 103 cpv. 1 lett. e*

Questa disposizione mette l'AFC nella condizione di svolgere la sua funzione di vigilanza. L'AFC può esigere che le vengano comunicate le decisioni di condono (decisioni amministrative, decisioni su reclamo, decisioni su ricorsi amministrativi e decisioni giudiziarie). Questo diritto dell'AFC risulta già dagli articoli 111 capoverso 2 e 112 capoverso 4 LTF. L'integrazione nell'articolo 103 capoverso 1 di una lettera e ha lo scopo di rendere completa l'enumerazione. In questo modo si garantisce la trasparenza della legge. L'AFC non deve farsi comunicare tutte le decisioni concernenti il condono. Può ad esempio limitarsi a farsi comunicare quelle che superano un determinato importo.

#### *Art. 125 cpv. 2*

Anche questa disposizione contiene l'adeguamento delle nozioni al nuovo diritto contabile (cfr. il commento agli art. 28 cpv. 1 e 62 cpv. 1). L'espressione «in caso di tenuta di una contabilità semplificata secondo l'articolo 957 capoverso 2 CO» sostituisce l'espressione «in mancanza di contabilità commerciale».

Il diritto vigente prevede (in mancanza di una contabilità commerciale) che occorre aggiungere alla dichiarazione, oltre a un bilancio degli attivi e dei passivi, il conto delle entrate e delle uscite nonché dei prelevamenti e degli apporti privati. Le nozioni contenute in questa formulazione devono essere adeguate alla luce del nuovo articolo 957 capoverso 2 CO. Alla dichiarazione occorrerà aggiungere la distinta delle entrate e delle uscite e della situazione patrimoniale. Inoltre, come già avviene oggi, bisognerà allegare alla dichiarazione una distinta dei prelevamenti e degli apporti privati, necessaria per la corretta tassazione del contribuente. La contabilità semplificata segue per analogia il principio di regolarità della tenuta dei conti (art. 957a cpv. 2 CO), ossia la registrazione integrale, fedele e sistematica di tutte le transazioni e degli altri fatti e la giustificazione di ogni registrazione mediante un

documento contabile, nonché l'adeguamento all'attività commerciale e la tracciabilità delle registrazioni contabili.

#### *Art. 167*      Condizioni

L'articolo 167 ha ora una rubrica, poiché non è più il solo articolo del capitolo 4 (Condono dell'imposta).

Dal profilo del contenuto il capoverso 1 corrisponde all'attuale capoverso 1 dell'articolo 167.

Il nuovo capoverso 2 corrisponde all'articolo 1 capoverso 1 dell'ordinanza sul condono delle imposte. Si tratta di un principio fondamentale del diritto in materia di condono dell'imposta, secondo cui la situazione finanziaria del contribuente va risanata tenendo conto di tutti i creditori. In tali casi, la Confederazione non può rinunciare unilateralmente ai suoi crediti in favore degli altri creditori (principio della simmetria dei sacrifici). Vista la sua importanza, questa disposizione viene ora sancita a livello della legge.

Il capoverso 3 innova precisando che le multe conformemente al capoverso 1 e il recupero d'imposta possono essere condonati soltanto in casi eccezionalmente motivati. Le esigenze poste al condono di multe e, di regola, al condono del recupero d'imposta sono dunque particolarmente elevate. Di conseguenza, possono essere oggetto di una domanda di condono le *multe* per una violazione degli obblighi procedurali (art. 174) o per una sottrazione d'imposta (art. 175–180). Il condono di una multa deve però essere concesso soltanto se nell'ambito dei motivi di condono non è data unicamente una mera «situazione di bisogno» nel senso di una sproporzione rispetto alla capacità finanziaria, bensì se l'esistenza economica del contribuente appare in pericolo. Per contro, la legge prevede chiaramente che le multe per delitti quali la frode fiscale (art. 186) e l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 187) non possono essere oggetto di condono secondo le norme della LIFD<sup>23</sup>.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, il recupero d'imposta non rappresenta una sanzione penale; di conseguenza, per la sua natura di credito di diritto pubblico, il recupero d'imposta non è diverso dal credito fiscale in senso stretto<sup>24</sup>. Ciononostante, nell'ambito della procedura di riscossione e di condono dell'imposta, occorre tener conto del fatto che il recupero d'imposta concerne spesso crediti che avrebbero già potuto essere pagati in precedenza nel quadro di una tassazione ordinaria. Si possono dunque pretendere dal debitore sforzi straordinari per ripianare questo debito anche nel corso di più anni. Ciò vale per esempio per il recupero d'imposta in caso di denuncia spontanea non punibile da parte del contribuente, perché si è rinunciato al perseguimento penale a condizione che il contribuente, tra l'altro, «si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta» (cfr. art. 175 cpv. 3 lett. c per le persone fisiche e art. 181a cpv. 1 lett. c per le persone giuridiche). Sarebbe dunque incoerente presentare una domanda di condono dell'imposta immediatamente dopo la denuncia spontanea.

Il metro di giudizio su una domanda di condono di una multa per contravvenzione o di un recupero d'imposta è particolarmente severo, ma non al punto di escludere il

<sup>23</sup> Cfr. Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (edit), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. 1/2b, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2008, n. 10 seg. ad art. 167 LIFD.  
<sup>24</sup> DTAF 2009/45 consid. 3.1.2.3.

condono. Si tratta piuttosto di una valutazione complessiva di tutte le circostanze del singolo caso.

Il nuovo capoverso 4 corrisponde all'articolo 13 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Esso prevede che l'autorità di condono non entri nel merito delle domande di condono dell'imposta presentate dopo la notificazione del precetto esecutivo. In questo modo si impedisce che la domanda di condono dell'imposta sia abusivamente utilizzata a fini dilatori. Se dopo avere inviato la fattura e il richiamo l'autorità di incasso ha deciso di aprire la procedura esecutiva, non si può più pretendere da detta autorità che abbia a disbrigare una procedura di condono. Per ragioni di trasparenza e poiché la conformità alla legge era contestata da parte della giurisprudenza, questa disposizione viene ora sancita a livello di legge.

Il nuovo capoverso 5 corrisponde dal profilo del contenuto all'articolo 2 capoverso 3 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Nel caso dell'imposta alla fonte, occorre tener conto del fatto che il debitore dell'imposta e il soggetto fiscale della prestazione imponibile (il contribuente) non sono la stessa persona. Soltanto il *contribuente* in prima persona può presentare la domanda di condono dell'imposta alla fonte, anche nei casi in cui l'imposta è già stata pagata (cfr. art. 7 cpv. 3 lett. a dell'ordinanza sul condono dell'imposta). Devono essere adempite le condizioni per un condono, ovvero una situazione di bisogno oppure un grave rigore per la persona assoggettata all'imposta alla fonte, ad esempio un membro di un'associazione sportiva. I motivi di condono non possono riferirsi alla situazione economica dell'associazione sportiva stessa. Secondo il capoverso 5 – come finora secondo l'articolo 2 capoverso 3 dell'ordinanza sul condono dell'imposta – tale diritto non spetta al *debitore* (sostituto d'imposta) della prestazione imponibile. Di conseguenza, il debitore non è legittimato a presentare una domanda di condono. Al momento del versamento della retribuzione gravata dall'imposta alla fonte, egli ha la facoltà di disporre dell'imposta alla fonte dedotta e svolge pertanto un ruolo per così dire di «fiduciario». Per questo motivo, chi omette colpevolmente di trattenere l'imposta commette una sottrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 175, rispettivamente chi impiega a proprio profitto proprio la ritenuta d'imposta alla fonte si rende colpevole di appropriazione indebita secondo l'articolo 187. Il termine «contribuente» di cui all'articolo 167 capoverso 1 non comprende il debitore ai sensi del diritto in materia di imposta alla fonte.

#### *Art. 167a* Motivi di diniego

Per valutare se esiste una situazione di bisogno, ci si basa anzitutto sulla situazione economica attuale. Secondo il diritto vigente l'autorità di condono deve però anche verificare se in passato il contribuente si sia volontariamente privato delle proprie fonti di reddito o di elementi della sostanza (cfr. art. 3 cpv. 1-3 e 12 cpv. 2 dell'ordinanza sul condono dell'imposta). In questi ultimi anni, si è sviluppata una prassi in questo settore che potrebbe essere riassunta con la nozione di «meritevole di condono»<sup>25</sup>. Con l'enumerazione non esaustiva di comportamenti che rendono il contribuente immeritevole di condono dell'imposta, questa prassi è sancita a livello di legge. Affinché il condono dell'imposta sia concesso, il richiedente deve esporre

<sup>25</sup> Per quanto riguarda la nozione di «meritevole di condono», cfr. ad esempio le sentenze del Tribunale federale 2D\_54/2011 del 16 febbraio 2012, consid. 3.4, e del Tribunale amministrativo federale A-1758/2011 del 26 marzo 2012, consid. 2.7 e 3.1.1, nonché la sentenza del Tribunale federale 2P.316/2003 del 19 dicembre 2003, consid. 4.3.

la sua situazione economica presente e passata e dimostrare di non avere tenuto comportamenti contrari all'interesse generale, per esempio favorendo uno o l'altro dei suoi creditori.

#### *Art. 167b*      Autorità di condono

Il capoverso 1 stabilisce che i Cantoni determinano l'autorità cantonale competente per il condono dell'imposta federale diretta. Spesso l'esame della domanda di condono dell'imposta federale diretta sarà affidato all'autorità già competente per la domanda di condono dell'imposta cantonale. In tal modo si eviterà di regola che la decisione di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile possa venire a trovarsi in contraddizione con quella di condono dell'imposta federale diretta. Il testo della legge tiene però conto anche degli interessi dei Cantoni che hanno designato autorità diverse per la riscossione e per il condono delle imposte cantonali e dell'imposta federale diretta. In questo caso, nell'esame della situazione economica del contribuente che ha chiesto il condono dell'imposta, l'autorità competente per il condono dell'imposta dovrà tener conto delle altre imposte da pagare, se è stata presentata una domanda di condono dell'imposta anche per queste ultime. Le autorità competenti conservano però in ogni caso la loro autonomia decisionale.

Il capoverso 2 corrisponde in parte all'attuale articolo 6 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Il disciplinamento della procedura rientra in linea di massima nelle competenze delle autorità cantonali. Per questo motivo le disposizioni di procedura finora disciplinate in un'ordinanza dipartimentale sono ora stabilite a livello di legge.

#### *Art. 167c*      Contenuto della domanda di condono

L'articolo 167c riprende parti dell'articolo 167 capoverso 2 del diritto vigente e dell'articolo 8 capoverso 1 dell'ordinanza sul condono dell'imposta come pure il contenuto dell'articolo 8 capoverso 2 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Si tratta di un'importante disposizione procedurale che va disciplinata a livello di legge. Se la domanda non è sufficientemente fondata o se mancano elementi determinanti di prova, al richiedente va data la possibilità, in virtù dell'articolo 167d, di fornire le motivazioni o gli elementi di prova mancanti.

#### *Art. 167d*      Diritti e obblighi procedurali del richiedente

I capoversi 1 e 2 stabiliscono i diritti e gli obblighi procedurali del richiedente. Ciò concerne in particolare gli articoli 113–118 e 124–126.

Il capoverso 2 corrisponde per l'essenziale al diritto vigente (cfr. art. 18 cpv. 2 dell'ordinanza sul condono dell'imposta). Con riferimento all'articolo 13 capoverso 2 della legge federale del 20 dicembre 1968<sup>26</sup> sulla procedura amministrativa (PA), per dichiarare inammissibile la domanda sarà ora necessario che il richiedente non presti «la collaborazione necessaria e ragionevolmente esigibile». Tale disposizione conferisce all'autorità un certo potere di apprezzamento: essa può dichiarare inammissibile la domanda oppure emanare una decisione di merito fondandosi sugli atti a sua disposizione. Se, nonostante un'ingiunzione e una diffida, il richiedente *rifiuta* di collaborare, la nuova disposizione consente all'autorità di condono di decidere di

chiudere la procedura dichiarando inammissibile la domanda, senza obbligarla a esaminare tutte le prove per statuire con una decisione di merito circa l'obbligo di cooperazione e di inchiesta.

Il capoverso 3 corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 167 capoverso 4, secondo il quale la procedura di condono è in linea di massima gratuita. La nuova disposizione chiarisce che solamente la decisione amministrativa e un'eventuale decisione su reclamo sulla domanda di condono sono gratuite, ciò che corrisponde alla prassi attuale. Il secondo periodo del capoverso 3 consente, come finora, di addossare interamente o parzialmente le spese al richiedente che ha presentato una domanda manifestamente infondata.

#### *Art. 167e* Mezzi d'indagine dell'autorità di condono

Questa disposizione corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 19 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. In questo senso l'autorità di condono può ad esempio avvalersi dei seguenti mezzi di informazione: esigere informazioni, consultare i libri contabili e richiedere la presentazione di giustificativi (cfr. art. 123 cpv. 2 e 126 cpv. 2). In considerazione della revisione del diritto penale fiscale messa in consultazione il 29 maggio 2013, occorre precisare che l'espressione «dispone di tutti i mezzi di indagine previsti dalla presente legge» non significa che in futuro sarà possibile avvalersi dei mezzi di indagine previsti dalla legge federale del 22 marzo 1974<sup>27</sup> sul diritto penale amministrativo (DPA).

#### *Art. 167f* Disposizioni d'esecuzione

Nel presente articolo è contenuta la delega al DFF della competenza di emanare l'ordinanza sul condono dell'imposta (cfr. inoltre il commento ai n. 1.4 e 5.3 sull'attuazione del progetto e sulla delega di competenze legislative).

#### *Art. 167g* Procedura di ricorso

Secondo il capoverso 1, il richiedente può impugnare la decisione di condono dell'imposta federale diretta con gli stessi rimedi giuridici ammessi dalla legislazione cantonale contro la decisione di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile. Per esempio, se un Cantone prevede nell'ambito del condono dell'imposta cantonale una procedura di reclamo o una procedura di ricorso interna all'amministrazione, essa si applica anche al condono dell'imposta federale diretta; ciò vale anche nei casi in cui la domanda di condono delle imposte cantonali e la domanda di condono dell'imposta federale diretta non sono trattate dalla medesima autorità.

Conformemente al capoverso 2, oltre al richiedente anche l'AFC è legittimata a ricorrere. Essa può avvalersi degli stessi rimedi giuridici a disposizione del richiedente. È pertanto posta nelle condizioni di svolgere il suo compito di vigilanza e di perseguire in ambito di LIFD una giurisprudenza uniforme a livello svizzero. Come avviene nella procedura di tassazione, l'AFC non deve partecipare a qualsivoglia procedura davanti alle istanze cantonali (art. 111 cpv. 2 LTF). La rinuncia dell'AFC

<sup>27</sup> RS 313.0



a impugnare una decisione davanti alle istanze cantonali non significa che essa perda il suo diritto di ricorrere alle istanze di grado superiore<sup>28</sup>.

Dato che il Tribunale federale è previsto come ultima istanza, i Cantoni devono istituire tribunali superiori (cfr. art. 86 cpv. 2 LTF). Secondo il capoverso 3, l'autorità di condono è legittimata a ricorrere. Quest'ultima ha in generale emanato la prima decisione e, se del caso, la decisione su reclamo. In ragione del suo interesse giuridicamente protetto e secondo i rimedi giuridici previsti a livello cantonale, l'autorità di condono può impugnare qualsiasi decisione su ricorso amministrativo o decisione emanata da un'istanza cantonale indipendente dall'amministrazione.

Il capoverso 4 dichiara applicabili per analogia le disposizioni di procedura degli articoli 132–135 e 140–145. Si vuole così fare in modo che alle procedure di tassazione e di condono ai sensi della LIFD siano applicati in ampia misura i medesimi principi procedurali. Il fatto che dette disposizioni siano dichiarate applicabili per analogia significa anche che i Cantoni i quali, per esempio, non prevedono una procedura di reclamo nell'ambito del condono dell'imposta cantonale non devono introdurre una nemmeno per il condono dell'imposta federale diretta (cfr. anche il commento al cpv. 1).

Conformemente al capoverso 5 il richiedente, l'autorità di condono e l'AFC possono interporre un ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale. Occorre tuttavia che si tratti di una questione di diritto di importanza fondamentale o per altri motivi di un caso particolarmente importante. La limitazione del diritto di ricorso deriva dall'articolo 83 lettera m LTF (cfr. il commento a questa disposizione). La legittimazione attiva dell'AFC può già fondarsi sull'articolo 89 capoverso 2 lettera a LTF. Essa è però sancita dalla LIFD per garantire al richiedente la migliore trasparenza possibile.

#### *Art. 170*          Sequestro

Questa disposizione subisce soltanto adeguamenti formali in seguito all'introduzione nell'articolo 167 capoverso 4 dell'abbreviazione «LEF». Quest'ultima può dunque essere ripresa nei capoversi 1 e 2 dell'articolo 170.

#### *Art. 205d e 207b*

Gli articoli 205d capoverso 1 e 207b capoverso 1 stabiliscono l'ordinamento transitorio in ambito di procedura di condono di prima istanza dopo la soppressione della CFC. Il nuovo diritto si applica a tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta pendenti presso la CFC o presso il Cantone il giorno dell'entrata in vigore della presente legge. L'articolo 205d concerne le domande delle persone fisiche, mentre l'articolo 207b riguarda quelle delle persone giuridiche.

Gli articoli 205d capoverso 2 e 207b capoverso 2 concernono l'ordinamento transitorio dinnanzi alle istanze di reclamo, di ricorso amministrativo e di ricorso in materia di diritto amministrativo. Le procedure di reclamo e di ricorso contro le decisioni già pronunciate al momento dell'entrata in vigore della modifica di legge in questione sono trattate secondo la procedura e la ripartizione delle competenze attuali. Ci si basa in merito sulla data della decisione. Per esempio, i ricorsi pendenti davanti al

<sup>28</sup> Cfr. Ulrich Cavelti, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (edit), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. 1/2b, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2008, n. 3 ad art. 141 LIFD.

Tribunale amministrativo federale sono trattati da quest'ultimo (cfr. anche il commento all'art. 132a LTF). Questa delimitazione garantisce la certezza del diritto e la coerenza della tutela giurisdizionale, nel senso che una procedura di reclamo o di ricorso sarà trattata dall'inizio alla fine secondo le medesime regole procedurali<sup>29</sup>.

## **2.3                    Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni**

### *Art. 42 cpv. 3 e 4*

Le modifiche del capoverso 3 sono identiche a quelle dell'articolo 125 capoverso 2 LIFD. Si rinvia dunque al commento a queste disposizioni.

Il capoverso 4 contiene l'ultimo periodo del capoverso 3 del diritto vigente.

### *Art. 73 cpv. 1*

L'articolo 73 capoverso 1 è stato completato allo scopo di introdurre la possibilità di impugnare con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale le decisioni dell'ultima istanza cantonale indipendente dell'amministrazione in materia di condono delle imposte cantonali e comunali sul reddito e sull'utile. Legittimati a ricorrere sono il contribuente, l'autorità competente secondo il diritto cantonale e l'AFC (cfr. art. 73 cpv. 2 del diritto vigente in combinato disposto con l'art. 73 cpv. 1). L'espressione «secondo la legge sul Tribunale federale» impiegata nel capoverso 1 limita l'accesso al Tribunale federale ai ricorsi che concernono questioni di diritto di importanza fondamentale o se si tratta di altri casi particolarmente importanti (cfr. su questo punto e in merito alle altre condizioni di ricorso il commento all'art. 83 lett. m LTF).

Il condono dell'imposta in quanto istituto non è disciplinato nemmeno nella LAID riveduta. Per quanto riguarda il condono delle imposte cantonali e comunali, il disegno non modifica né il diritto materiale sull'armonizzazione fiscale, né il diritto procedurale dinanzi alle giurisdizioni cantonali. Come accennato, oltre al ricorso sussidiario in materia costituzionale, in determinati casi ora deve essere data anche la facoltà di ricorso al Tribunale federale in materia di diritto pubblico.

## **3                        Ripercussioni**

### **3.1                    Ripercussioni finanziarie**

Gli attuali rappresentanti delle Amministrazioni cantonali e dell'AFC in seno alla CFC non ricevono alcuna indennità. Il presidente e il vicepresidente della CFC sono

<sup>29</sup> Cfr. anche in proposito la disposizione dell'art. 81 PA: Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (edit), *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurigo 2009, n. 1 segg. ad art. 81 PA e i rinvii tra gli altri alle disposizioni transitorie, strutturate in modo analogo, degli art. 53 cpv. 1 LTAF e 132 cpv. 1 LTF.

eletti dal Tribunale federale. Nel 2012 hanno percepito indennità pari complessivamente a circa 10 000 franchi. Queste spese divengono caduche dopo la riforma.

Tra il 2001 e il 2010 la CFC ha liquidato circa 210 domande di condono in media all'anno. Da allora la media è sensibilmente calata: in seguito al menzionato aumento del limite a contare dal 1° luglio 2009 (cfr. n. 1.1.1), fino all'entrata in vigore della presente modifica di legge la CFC dovrà sbrigare non più di 50 nuove domande all'anno. Per le autorità cantonali di condono la delega integrale della competenza decisionale ai Cantoni comporta pertanto un lieve maggiore onere.

### **3.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale**

I posti dell'AFC destinati alla segreteria della CFC sono già stati soppressi in precedenza, nel quadro del piano di rinuncia a determinanti compiti dell'Amministrazione. Ne è derivato un risparmio di 2,4 posti. Con la soppressione della CFC può essere sciolto il rapporto contrattuale con il presidente e il vicepresidente.

I Cantoni, in quanto prima istanza, dovranno trattare un numero maggiore di domande di condono dell'imposta federale diretta. A livello nazionale si tratterebbe di un onere annuale supplementare di 50 domande al massimo. Questo aumento non avrà conseguenze rilevanti a livello di personale. Avrà peraltro un effetto positivo il fatto che in futuro i Cantoni potranno coordinare meglio le decisioni in materia di condono dell'imposta federale diretta e di imposta cantonale.

Il maggiore onere per il Tribunale federale dovrebbe essere modesto, visto che dovrà decidere unicamente in merito a questioni di diritto di importanza fondamentale e altri casi particolarmente importanti.

## **4 Rapporto con il programma di legislatura**

Il progetto non è stato annunciato né nel messaggio del 25 gennaio 2012<sup>30</sup> né nel decreto federale del 15 giugno 2012<sup>31</sup> sul programma di legislatura 2011–2015. L'Amministrazione si è impegnata a rinunciare al compito qui in oggetto nel quadro del piano di rinuncia a determinati compiti dell'Amministrazione (cfr. n. 1.1.1).

## **5 Aspetti giuridici**

### **5.1 Costituzionalità**

L'articolo 128 Cost. conferisce alla Confederazione il diritto di riscuotere un'imposta federale diretta. Ciò implica anche la competenza della Confederazione di determinare sul piano materiale i motivi legali di estinzione dei crediti fiscali. L'istituto del condono dell'imposta costituisce – accanto alla prescrizione (art. 120 e 121 LIFD) e all'assenza di riscossione (art. 36 cpv. 3 o art. 214 cpv. 3 LIFD) – un motivo di estinzione del credito fiscale. Se è concesso il condono, il credito fiscale già passato in giudicato si estingue definitivamente. Dato che il condono implica

<sup>30</sup> FF 2012 305

<sup>31</sup> FF 2012 6413

l'esistenza di un'imposta passata in giudicato, la questione del condono dell'imposta si pone regolarmente nell'ambito della procedura di riscossione. Le imposte sono stabilite e riscosse dai Cantoni (art. 128 cpv. 4 Cost.). Per quanto concerne l'assetto del diritto procedurale in materia di condono, vale il seguente principio: l'articolo 129 Cost. dispone che la Confederazione deve occuparsi dell'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Tale armonizzazione verte in particolare anche sul diritto procedurale. Il disegno propone di istituire un'unica autorità di ultima istanza al fine di garantire in tutta la Svizzera, sia per le imposte cantonali e comunali sul reddito e sull'utile sia per l'imposta federale diretta, una prassi uniforme in materia di condono dell'imposta per quanto concerne le questioni di importanza fondamentale.

## **5.2                      Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera**

Gli obblighi internazionali della Svizzera non sono toccati dalla presente modifica di legge.

## **5.3                      Delega di competenze legislative**

La legge delega al DFF la competenza di emanare le disposizioni d'esecuzione (cfr. art. 167f LIFD). Tale delega è necessaria perché riguarda regole che non sarebbe opportuno disciplinare a livello di legge visto il loro grado di concretizzazione. Sulla base dei principi stabiliti dalle disposizioni della legge, l'autorizzazione a legiferare è sufficientemente precisa. La delega copre in particolare le *condizioni* per la concessione del condono fiscale, i *motivi di diniego* nonché la *procedura di condono*.

Gli articoli 167 e 167a LIFD concernenti le condizioni per la concessione del condono e i motivi di diniego sono assai dettagliate per quanto concerne la procedura. È di conseguenza adeguato che le regole in proposito trovino posto in un'ordinanza del DFF. Anche gli articoli 167b–167e e 167g LIFD sono già dettagliati. Considerati i principi definiti in queste disposizioni legali, l'autorizzazione a legiferare è definita in misura sufficiente, in modo che i dettagli supplementari possono essere stabiliti nell'ordinanza sul condono dell'imposta emanata dal DFF.

L'enumerazione nell'articolo 167f non è esaustiva, ciò che è messo in evidenza dall'espressione «in particolare». Come finora, l'ordinanza sul condono dell'imposta disciplina per esempio i fondamenti legati agli aspetti temporali della decisione di condono nonché la delimitazione tra la procedura di condono e il diritto esecutivo.