

**Rapporto esplicativo
relativo alla legge federale sulla soppressione della
Commissione federale di condono dell'imposta
federale diretta (Legge sul condono dell'imposta)**

(Stato: 07.11.2012)

Compendio

La Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC) deve essere soppressa. In futuro tutte le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta saranno giudicate 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 può essere soppressa. Nel contempo si garantisce che l'autorità competente per giudicare le domande di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile giudichi anche quelle concernenti l'imposta federale diretta. Per questo tramite si intende evitare che la decisione riguardante l'imposta cantonale sul reddito e sull'utile sia in contraddizione con quella concernente l'imposta federale diretta. Affinché possa anche essere garantita una giurisprudenza uniforme a livello nazionale, il Tribunale federale giudicherà d'ora in poi in ultima istanza i casi di condono dell'imposta, ma solo se si tratta di «casi particolarmente importanti».

1 Obiettivo della revisione

Secondo la legislazione in vigore le domande di condono dell'imposta federale diretta sono giudicate dai Cantoni oppure dalla Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC), a condizione che la domanda di condono riguardi un importo di imposta di almeno 25 000 franchi all'anno. Questo dualismo va eliminato, nel senso che in futuro la medesima autorità cantonale esaminerà sia le domande di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile, sia quelle di condono dell'imposta federale diretta.

2 Principi del disegno

2.1 Situazione iniziale

Conformemente all'articolo 102 capoverso 4 della legge federale del 14 dicembre 1990¹ sull'imposta federale diretta (LIFD) la CFC è composta di un rappresentante della Confederazione, di un rappresentante dei Cantoni e di un presidente (risp. vicepresidente) designato dal Tribunale federale. Essa decide alla maggioranza dei tre membri che la compongono. Le attività di segreteria sono disbrigate dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). L'articolo 102 capoverso 4 LIFD costituisce la base legale dell'ordinanza del 19 dicembre 1994² del Dipartimento federale delle finanze (DFF) 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 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 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 il suo messaggio³, 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 siffatta misura, da attuare da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), è 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 ne aumenta il limite da 5000 a 25 000 franchi. I risparmi a livello di effettivi di personale vincolati al piano di rinuncia a determinati compiti dell'Amministrazione sono già stati realizzati.

¹ RS 642.11

² RS 642.121

³ FF 2005 659

2.2 La proposta di nuovo disciplinamento

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

I Cantoni dispongono della competenza di tassare e di riscuotere le imposte dirette già in virtù della legislazione in vigore. Ai Cantoni sarà d'ora in poi conferita anche la competenza di giudicare tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta, mentre la CFC sarà soppressa. Le autorità cantonali di condono decideranno quindi d'ora in poi in merito alle domande di condono che rientrano attualmente nella competenza della CFC (ossia anche in merito alle domande di condono di 25 000 franchi e più). Il nuovo disciplinamento in materia di competenza si applica a tutte le domande di condono pendenti al momento dell'entrata in vigore della modifica di legge.

2.2.2 Verificabilità delle decisioni di condono

2.2.2.1 Legislazione in vigore

Con l'entrata in vigore della garanzia costituzionale della via giudiziaria (cfr. art. 29a Cost.⁴) e la revisione totale dell'organizzazione giudiziaria federale è stata garantita la protezione giuridica in ambito di condono dell'imposta federale diretta. La competenza decisionale fino ad allora definitiva della CFC e delle autorità cantonali di condono dell'imposta federale diretta è stata soppressa dalla legge federale del 17 giugno 2005⁵ 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 dinnanzi al Tribunale amministrativo federale. Quanto alle decisioni cantonali di condono dell'imposta federale diretta, dal 1° gennaio 2009 esse possono essere impugnate dinnanzi a un'istanza giudiziaria cantonale di ricorso (cfr. il termine transitorio di 2 anni al massimo concesso ai Cantoni dall'art. 130 cpv. 3 della legge federale del 17 giugno 2005⁶ sul Tribunale federale [LTF]).

Il ricorso al Tribunale amministrativo federale contro le decisioni in materia di condono dell'ultima istanza cantonale non è previsto dalla legislazione in vigore.⁷ Contro le decisioni in materia di condono dell'imposta dell'ultima istanza cantonale non è neppure ammesso il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 83 lett. m LTF). È invece ammesso – in linea di massima – il ricorso sussidiario in materia costituzionale al Tribunale federale (art. 113 LTF); è escluso per mancata legittimazione quanto al merito stesso il solo ricorso per arbitrio, perché il Tribunale federale ritiene che non è dato diritto al condono dell'imposta federale diretta. Sono invece ammesse altre censure costituzionali, segnatamente quelle di natura procedurale.⁸

⁴ RS 101

⁵ RS 173.32; cfr. FF 2005 3689, 3747; motivazione: FF 2001 3988 segg. e 4124.

⁶ RS 173.110

⁷ Cfr. art. 33 lett. i LTAF; motivazione: FF 2001 3812, 3942

⁸ 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.

La situazione giuridica non è chiara per quanto riguarda il quesito se secondo la legislazione in vigore l'AFC possa ricorrere dinanzi a un'istanza cantonale di ricorso indipendente dall'Amministrazione contro le decisioni cantonali in materia di condono dell'imposta federale diretta. Attualmente comunque l'AFC non ha 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 la successione delle domande 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

Iter procedurale 1.1: concerne le domande di condono di 25 000 franchi e più per anno fiscale

1 ^a istanza	CFC
2 ^a istanza	Ricorso di diritto amministrativo al Tribunale amministrativo federale

Iter procedurale 1.2: concerne le domande di condono di meno di 25 000 franchi per anno fiscale

Qui di seguito sono illustrate tutte le fasi procedurali che potrebbero esistere nei diversi Cantoni. L'iter procedurale effettivo nei Cantoni è tuttavia molto differenziato. La metà circa dei Cantoni prevede ad esempio una procedura di reclamo.

1 ^a istanza	Istanza amministrativa cantonale
2 ^a istanza	Eventualmente procedura di reclamo o di ricorso amministrativo presso un' istanza amministrativa cantonale (purché siano previsti il reclamo e il ricorso amministrativo)
3 ^a istanza	Ricorso alla prima istanza giudiziaria di ricorso (sovente Commissione cantonale di ricorso in materia d'imposta)
4 ^a istanza	Ricorso alla seconda istanza giudiziaria di ricorso (Tribunale amministrativo cantonale)
5 ^a istanza	Ricorso sussidiario in materia costituzionale al Tribunale federale 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, ad esempio, le competenze sono disciplinate come segue: l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni per gli importi fino a 5000 franchi per richiedente e anno, il Dipartimento delle finanze per gli importi tra 5001 e 50 000 franchi, il Governo per gli importi superiori.

L'iter procedurale è in ampia misura identico a quello dello schema 1.2. Un'eccezione riguarda l'impugnazione delle decisioni dei tribunali amministrativi cantonali. Se il Cantone interessato prevede nella propria legislazione il diritto al condono si può fare capo senza limitazioni al 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 art. 240b della legge tributaria del 21 maggio 2000 del Cantone di Berna). Nei casi di condono bernesi il Tribunale federale esamina pertanto nel quadro dei ricorsi sussidiari in materia costituzionale se le condizioni del condono dell'imposta sono soddisfatte anche dal profilo materiale.

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

2.2.2.2 La proposta di nuovo disciplinamento

Tutti i Cantoni conoscono l'istituto del condono delle imposte cantonali e comunali. Dal precedente numero 2.2.2.1 si può desumere che le procedure per l'imposta federale diretta e per le imposte cantonali non sono sovente armonizzate. Questo stato di fatto va modificato, nel senso che in futuro l'autorità competente per condonare l'*imposta cantonale* deciderà anche in merito al condono dell'imposta federale diretta (art. 167b cpv. 1 nLIFD). In questo modo è possibile evitare, da un canto, che il richiedente debba illustrare e comprovare a più riprese la propria situazione economica e che si debbano esaminare, d'altro canto, fattispecie diverse. Per questo tramite si facilita alle istanze competenti l'adempimento dei loro obblighi di indagine e ai richiedenti l'adempimento del loro obbligo di collaborazione. Questa modifica determina di norma anche decisioni uniformi in ambito di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile e di LIFD. I Cantoni sono liberi di effettuare congiuntamente o individualmente procedure di condono dell'imposta cantonale o comunale.

Conformemente all'articolo 102 capoverso 2 LIFD, l'AFC deve provvedere a un'applicazione uniforme della stessa legge. Rientra in questo compito anche badare nell'ambito della propria attività di vigilanza affinché i Cantoni giudichino correttamente e in maniera uniforme a livello nazionale le domande di condono dell'imposta federale diretta. 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 nLIFD). Questo le consente se necessario di adire un'istanza cantonale indipendente dall'amministrazione (art. 167f cpv. 2 nLIFD) e se del caso di appellarsi al Tribunale federale come nella procedura di tassazione. L'AFC può tuttavia fare capo con successo a questo rimedio giuridico soltanto se si tratta di un «caso particolarmente importante» (art. 167f cpv. 4 nLIFD; in merito cfr. qui appresso le spiegazioni relative all'art. 83 lett. m nLTF).

2.3 Possibilità di soluzione esaminate

Sia a livello di imposta federale diretta che di imposte cantonali e comunali è stata esaminata la possibilità di istituire un diritto al condono e di stabilire condizioni uniformi di condono. Nel contempo sono state esaminate le possibilità di armonizzazione a livello nazionale delle competenze, della successione delle istanze e della procedura di condono dell'imposta federale diretta e delle imposte cantonali e comunali.

Si era prevista un'unica autorità cantonale che avrebbe deciso in merito al condono dell'imposta federale diretta e delle imposte cantonali e comunali. Come istanza di ricorso era stata prevista una sola autorità di ricorso indipendente dall'Amministrazione, seguita dal Tribunale federale nell'ipotesi che avesse dovuto essere esaminata una *questione giuridica di importanza fondamentale*. A titolo di variante rispetto al Tribunale federale si sarebbe anche potuto istituire il Tribunale amministrativo federale come ultima istanza decisionale.

Questa proposta di legge avrebbe comportato il vantaggio di armonizzare a livello nazionale il numero di istanze e di ridurle a un minimo. Ne sarebbe risultata un'importante semplificazione della procedura di condono dell'imposta. Si sarebbe inoltre evitata in ampia misura una diversità di decisioni tra condono dell'imposta federale diretta e condono dell'imposta cantonale e comunale. L'inconveniente era costituito dal fatto che questa variante avrebbe comportato per i Cantoni notevoli modifiche organizzative, strutturali e giuridiche, circostanza che avrebbe provocato una forte opposizione politica.

Quale alternativa è stata altresì presa in considerazione un'entità minima dell'importo oggetto dell'istanza di condono come condizione di ricorso al Tribunale federale. Rispetto al criterio della «questione giuridica di importanza fondamentale» ciò avrebbe garantito una migliore uniformazione della legislazione in materia di condono e sarebbe stato da accogliere favorevolmente dal punto di vista di una migliore protezione giuridica. D'altro canto questa alternativa avrebbe comportato un maggiore onere per il Tribunale federale.

Tutte le varianti esaminate non sono state ulteriormente seguite perché gli inconvenienti sono stati considerati importanti.

2.4

Consultazione del Tribunale federale, del Tribunale amministrativo federale, come pure del presidente e del vicepresidente della CFC

In virtù dell'articolo 11 capoverso 2 dell'ordinanza del 17 agosto 2005⁹ sulla procedura di consultazione (ordinanza sulla consultazione, OCo) il Tribunale federale, il Tribunale amministrativo federale come pure il presidente e il vicepresidente della CFC sono stati invitati a esprimere il loro parere sul disegno.

Il Tribunale federale caldeggia in linea di massima il disegno. Esso constata singolarmente che nel quadro della legge sul condono dell'imposta viene correttamente dischiuso l'accesso al Tribunale federale, che dovrebbe fondamentalemente disporre della competenza di giudicare questioni giuridiche importanti in tutti i campi del diritto, per poter garantire una giurisprudenza uniforme a livello nazionale. La competenza del Tribunale federale corrisponde all'ordinamento dello Stato federale. Nel caso del ricorso contro decisioni cantonali la competenza dovrebbe sempre spettare al Tribunale federale, e non al Tribunale amministrativo federale, concepito come corte di verifica delle decisioni delle autorità amministrative federali. Nel caso delle decisioni cantonali si dovrebbe inoltre evitare un doppio iter di ricorso a livello federale. Il Tribunale federale sostiene la limitazione del ricorso ai «*casi particolarmente importanti*», come in ambito di assistenza giudiziaria (art. 84 LTF).

Il Tribunale amministrativo federale ha rinunciato a presentare un parere. Il presidente e il vicepresidente della CFC caldeggiavano in linea di massima il disegno.

⁹ RS 172.061.1

Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale*Art. 42 cpv. 2 secondo periodo*

In ambito di condono è previsto il ricorso al Tribunale federale qualora si tratti di casi particolarmente importanti (cfr. spiegazioni ad art. 83 lett. m LTF). Al riguardo l'articolo 42 capoverso 2 LTF precisa la procedura. Nell'atto scritto occorre pertanto spiegare perché la condizione di cui all'articolo 83 lettera m, ossia un caso particolarmente importante, è soddisfatta. Spetta al ricorrente dimostrare se e in quale misura la condizione della presenza del caso particolarmente importante è adempita. Non spetta al Tribunale federale ricercare i motivi che potrebbero suggerire l'ammissibilità del ricorso¹⁰.

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 LTF). Nell'ipotesi che un'autorità cantonale indipendente di ricorso decida in ultima istanza in ambito di condoni, la soppressione della CFC non garantirebbe più una giurisprudenza uniforme a livello nazionale. Per questo motivo il Tribunale federale deve – conformemente all'articolo 83 lettera m nLTF – poter giudicare in ultima istanza le controversie in ambito di condono relative alla LIFD e alla legislazione cantonale e comunale in materia di condono, se si tratta di un *caso particolarmente importante*. Questo concetto è recato anche in ambito di assistenza giudiziaria internazionale in materia penale (art. 84 LTF).

La speciale condizione di fattispecie del caso particolarmente importante non comprende unicamente i casi di condono che sollevano *questioni giuridiche di importanza fondamentale*, ma anche questioni importanti *per altri motivi*¹¹. Si è altresì in presenza di un caso particolarmente importante allorquando una giurisprudenza uniforme sembra pregiudicata, ad esempio perché la medesima questione giuridica è stata giudicata in maniera divergente in diversi Cantoni. Il caso particolarmente importante va nondimeno ammesso con prudenza.¹² Il Tribunale federale dispone di un ampio margine di apprezzamento per rispondere al quesito se si sia in presenza di un caso particolarmente importante.¹³ Anche la presenza di una questione giuridica di importanza fondamentale è ammessa con grande cautela.¹⁴ Si deve trattare di una questione giuridica la cui decisione può essere di guida per la prassi e che esige una

¹⁰ Cfr. Heinz Aemisegger/Marc Forster, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (ed.), *Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz*, Basilea 2008, n. 33 ad articolo 84 LTF.

¹¹ Cfr. Heinz Aemisegger/Marc Forster, op. cit., n. 29 ad articolo 84 LTF.

¹² DTF 136 IV 139, consid. 2.4, con rinvio.

¹³ DTF 134 IV 156, consid. 1.3.1, con rinvio.

¹⁴ Cfr. DTF 133 III 493, consid. 1.1, con rinvii.

chiarificazione ai massimi livelli giudiziari per il peso che essa rappresenta. A titolo di esempio di questioni giuridiche di importanza fondamentale menzioniamo:

- una questione giuridica non ancora decisa dal Tribunale federale, giudicata in maniera divergente da più tribunali cantonali e la cui giurisprudenza contraddittoria non può essere accolta¹⁵;
- una questione giuridica già decisa dal Tribunale federale, ma criticata dalla dottrina determinante¹⁶.

Si è infine in presenza di un caso particolarmente importante allorché sono violati *principi procedurali* elementari. Per il rimanente l'interpretazione del concetto indeterminato di caso particolarmente importante compete alla giurisprudenza del Tribunale federale¹⁷. Il pertinente giudizio da parte dei massimi livelli giudiziari potrebbe sfociare in una giurisprudenza uniforme e in una maggiore certezza del diritto proprio nell'ambito del condono, dove la garanzia della via giudiziaria è stata attuata soltanto dal 1° luglio 2007, rispettivamente dal 1° gennaio 2009, al termine di un periodo transitorio di due anni 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, a condizione che si tratti di un caso particolarmente importante.

Motivi di ricorso in ambito di imposta cantonale e comunale

È possibile far valere la violazione del diritto cantonale soltanto se si tratta dei diritti costituzionali cantonali, delle disposizioni cantonali in materia di diritto politico o del diritto intercantonale (art. 95 lett. c, d ed e LTF). Di conseguenza, né il contribuente né l'autorità competente secondo il diritto cantonale e nemmeno l'AFC possono far valere una violazione di disposizioni cantonali in materia di condono. Non è nemmeno possibile far valere la violazione della LAID poiché quest'ultima non disciplina il condono dal profilo materiale (cfr. spiegazioni ad art. 73 LAID).

Secondo il nuovo articolo 73 LAID, con ricorso in materia di diritto pubblico il contribuente, l'autorità cantonale e l'AFC possono quindi far valere esclusivamente la violazione della Costituzione federale, in particolare i vizi di procedura, il principio dell'uguaglianza giuridica e il divieto dell'arbitrio. Poiché il divieto dell'arbitrio, ad esempio, è disciplinato dal diritto federale (art. 9 Cost.), un'applicazione arbitraria del diritto cantonale costituisce sempre una violazione della Costituzione federale. In tal modo sarà possibile esaminare se l'applicazione del diritto cantonale in materia di condono sia arbitraria, a condizione che il Tribunale federale ritenga che si tratti di un caso particolarmente importante.

¹⁵ Cfr. Beat Rudin, op. cit., n. 32 ad articolo 85 LTF.

¹⁶ Cfr. Beat Rudin, op. cit., n. 33 ad articolo 85 LTF.

¹⁷ Cfr. Markus Schott, op. cit., n. 44 ad articolo 95 LTF.

La legittimazione dell'autorità cantonale e dell'AFC a interporre ricorso in materia di diritto pubblico relativo al condono dell'imposta cantonale e comunale si basa sull'articolo 89 capoverso 2 lettera d LTF in combinato disposto con l'articolo 73 capoverso 2 LAID. Le condizioni per la legittimazione di cui all'articolo 89 capoverso 1 LTF, in particolare l'interesse degno di protezione, sono applicabili unicamente ai contribuenti.

Rapporto con il ricorso sussidiario in materia costituzionale

Se un caso particolarmente importante viene negato, solo il *contribuente* è legittimato al *ricorso sussidiario in materia costituzionale* (art. 115 LTF). I motivi di ricorso sussidiario in materia costituzionale sono limitati alla violazione di diritti costituzionali (art. 116 LTF). Tuttavia, conformemente alla prassi del Tribunale federale, il contribuente potrebbe invocare il divieto dell'arbitrio con un ricorso sussidiario in materia costituzionale unicamente se il diritto federale o cantonale concede il diritto al condono. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, ciò non è previsto nel caso dell'imposta federale diretta (cfr. cap. 2.2.2.1 più sopra).

Art. 132a (nuovo)

L'articolo 132a stabilisce il diritto transitorio per il procedimento dinanzi al Tribunale federale. Decisioni dei tribunali cantonali di ultima istanza e del Tribunale amministrativo federale in merito al condono pronunciate prima dell'entrata in vigore della modifica non possono quindi essere impugnate dinanzi al Tribunale federale (cfr. del resto spiegazioni qui appresso relative alle disposizioni transitorie di cui agli art. 205d e 207b LIFD).

Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta

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 consente all'AFC di svolgere la sua funzione di vigilanza. L'AFC può esigere che le vengono 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. Il completamento dell'articolo 103 capoverso 1 con una lettera e ha lo scopo di rendere completa l'enumerazione effettuata da questa disposizione. In questo modo si garantisce la trasparenza della legge. L'AFC non ha bisogno di farsi comunicare tutte le decisioni di condono. Essa può ad esempio limitarsi a farsi comunicare le decisioni di condono a partire da un determinato importo.

L'articolo 167 LIFD è d'ora in poi provvisto di una rubrica. Dal profilo del contenuto il capoverso 1 corrisponde in ampia misura all'attuale capoverso 1 dell'articolo 167. È invece nuova la precisazione secondo la quale al condono delle multe e dei *relativi* ricuperi d'imposta vanno poste condizioni particolarmente elevate. Nel caso dei ricuperi d'imposta si tratta spesso di crediti che avrebbero dovuto essere pagati in precedenza in caso di dichiarazione conforme. È la ragione per la quale per ammortare il debito si possono esigere sforzi straordinari anche su più anni. In linea di massima il condono di una multa dovrebbe essere concesso soltanto se nell'ambito dei motivi di condono non si è unicamente in presenza di una mera «situazione di bisogno» nel senso di una sproporzione rispetto alla capacità finanziaria, bensì se l'esistenza economica del contribuente appaia apertamente in pericolo. Alle multe e ai relativi ricuperi d'imposta si applica pertanto una prassi di condono più severa che non sfocia tuttavia in un'esclusione del condono. Si tratta piuttosto di una valutazione complessiva di tutte le circostanze del singolo caso.

Il nuovo capoverso 2 dell'articolo 167 corrisponde all'articolo 13 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Questa disposizione prevede che non si entri nel merito di domande di condono presentate dopo la notificazione del precetto esecutivo. Essa si prefigge di impedire che il condono dell'imposta venga utilizzato abusivamente come mezzo per guadagnare tempo. Non si può più pretendere l'esecuzione di un condono se dopo fatturazione e diffida l'autorità di incasso ha deciso di percorrere la via esecutiva. Per motivi di trasparenza e perché la conformità con la legge non era contestata nella prassi, questa disposizione va d'ora in poi elevata a livello di legge. Parti dell'attuale capoverso 2 sono ora recate dall'articolo 167c capoverso 2.

Il nuovo capoverso 3 dell'articolo 167 corrisponde all'articolo 2 capoverso 3 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Nei casi di imposta alla fonte occorre osservare che il debitore della prestazione imponibile non corrisponde al contribuente (soggetto fiscale) della prestazione imponibile. Soltanto il *contribuente* stesso 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 ordinanza sul condono dell'imposta). Il contribuente, ad esempio un membro di un'associazione sportiva, deve adempire le condizioni per un condono, ovvero una caduta nel bisogno oppure un grave rigore. I motivi di condono non possono per contro riferirsi alla situazione economica dell'associazione sportiva stessa.

Secondo il capoverso 3 – come finora secondo l'articolo 2 capoverso 3 dell'ordinanza sul condono dell'imposta – al *debitore* (sostituto d'imposta) della prestazione imponibile non spetta tale diritto. Di conseguenza, il debitore non è legittimato a presentare una domanda di condono. Al momento del versamento della retribuzione gravata dall'imposta alla fonte, il debitore ha il potere di disporre dell'imposta alla fonte dedotta e svolge pertanto un ruolo di «fiduciario». Per questo motivo la deduzione dell'imposta omessa colpevolmente costituisce una sottrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 175, rispettivamente l'impiego a profitto proprio della ritenuta d'imposta alla fonte è un'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.

Il capoverso 4 reca la norma di delega dell'ordinanza sul condono dell'imposta. La nuova norma di delega è necessaria perché l'ordinanza sul condono dell'imposta

poggia attualmente sull'articolo 102 capoverso 4, disposizione che viene ora abrogata. La legge precisa che d'ora in poi si può prescindere interamente o parzialmente dal condono in presenza di determinati comportamenti indegni di condono. Ulteriori dettagli relativi alle condizioni del condono, al comportamento indegno di condono e alla procedura di condono dovranno essere disciplinati nell'ordinanza sul condono dell'imposta, ancora da rivedere. Sempre nell'ordinanza sul condono dell'imposta ancora da rivedere dovranno per contro essere abrogate le disposizioni concepite su misura per la CFC. L'ordinanza riveduta sul condono dell'imposta continuerà tuttavia a recare disposizioni che già attualmente riguardano non soltanto la CFC, ma anche l'autorità cantonale di condono.

Art. 167a Motivi di esclusione

Per valutare se esiste una situazione di bisogno, ci si basa anzitutto sull'attuale situazione economica. Secondo il diritto vigente l'autorità di condono deve però anche verificare se in passato il contribuente si è volontariamente privato delle proprie fonti di reddito o di elementi della sostanza (cfr. art. 3 cpv. 1–3 e art. 12 cpv. 2 ordinanza sul condono dell'imposta). Al riguardo, negli ultimi anni si è sviluppata una prassi, che può essere raggruppata sotto il concetto di «condonabilità» (cfr. cpv. 1)¹⁸. Con l'enumerazione esemplificata di comportamenti indegni di condono di cui al capoverso 2, questa prassi viene ancorata a livello di legge.

Art. 167b Autorità di condono

Il nuovo articolo 167b capoverso 1 garantisce che l'autorità competente per la decisione sulle domande di condono dell'imposta cantonale giudicherà anche quelle riguardanti l'imposta federale diretta. Si evita in tal modo che la decisione di condono dell'imposta cantonale sul reddito e sull'utile sia in contraddizione con quella di condono dell'imposta federale diretta.

Il capoverso 2 corrisponde 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 d'ora in poi stabilite a livello di legge. Ciò concerne anche gli articoli 8 (in parte nuovo all'art. 167c nLIFD), 18 (nuovo all'art. 167d cpv. 1 e 2 nLIFD) e 19 (nuovo all'art. 167e nLIFD) dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta.

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 da disciplinare a livello di legge.

¹⁸ Per quanto riguarda la «condonabilità» 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.

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 109 segg. e 123 segg. Essi sono applicabili per analogia. Questa normativa corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 18 dell'ordinanza sul condono dell'imposta.

Il capoverso 3 corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 167 capoverso 4, disposizione che stabilisce che la procedura di condono è gratuita. La nuova disposizione stabilisce che la sola 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. Questo secondo periodo del capoverso 3 corrisponde materialmente all'attuale secondo periodo dell'articolo 167 capoverso 4.

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

Questa disposizione corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 19 dell'ordinanza sul condono dell'imposta. In questo senso l'autorità di condono può ad esempio utilizzare ulteriormente i 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).

Art. 167f Rimedi giuridici

Conformemente al capoverso 1 le autorità da adire per la domanda di condono dell'imposta cantonale e per quella del condono dell'imposta federale diretta non possono essere scisse. Se per il condono dell'imposta cantonale un Cantone prevede ad esempio una procedura di reclamo oppure una procedura di ricorso interna all'Amministrazione, questa vale anche per il condono dell'imposta federale diretta. In questo modo, entrambe le procedure – che riguardano in ampia misura le medesime fattispecie e le medesime questioni giuridiche – vengono sbrigate dalle medesime autorità.

Secondo il capoverso 2 le autorità competenti ai sensi del diritto cantonale e l'AFC possono adire un'istanza indipendente dall'Amministrazione se non sono d'accordo con le decisioni relative all'imposta federale diretta.

L'AFC 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. Dato che il Tribunale federale è previsto come ultima istanza, i Cantoni devono istituire tribunali superiori (cfr. art. 86 cpv. 2 LTF).

Il capoverso 3 dichiara applicabili per analogia le disposizioni di procedura degli articoli 132–135 e 140–145 LIFD. Si raggiunge così in ampia misura l'applicazione dei medesimi principi procedurali alle procedure di tassazione e di condono ai sensi della LIFD.

Conformemente al capoverso 4 il richiedente, l'autorità competente ai sensi del diritto cantonale e l'AFC possono interporre un ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale. Ne è tuttavia condizione che si tratti di un caso particolarmente importante. La limitazione del diritto di ricorso discende dall'articolo 83 lettera m

nLTF (cfr. le spiegazioni più sopra relative all'art. 83 lett. m nLTF). La legittimazione a ricorrere dell'AFC può già essere fondata sull'articolo 89 capoverso 2 lettera a LTF. Essa è però sancita dalla nLIFD per offrire la migliore trasparenza possibile al richiedente.

Art. 205d e art. 207b

I capoversi 1 degli articoli 205d e 207b stabiliscono l'ordinamento transitorio in ambito di procedura di condono di prima istanza dopo la soppressione della CFC. Il disegno 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.

I capoversi 2 degli articoli 205d e 207b concernono l'ordinamento transitorio dinanzi 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 prese in prima istanza all'entrata in vigore della presente legge sono giudicate secondo il diritto anteriore e l'ordinamento anteriore delle competenze. Ci si basa in merito sulla data della decisione. A titolo di esempio i ricorsi pendenti presso il Tribunale amministrativo federale vi sono disbrigati fino alla loro conclusione (cfr. anche le considerazioni ad art. 132a nLTF). Queste limitazioni servono alla certezza del diritto e a una successione coerente delle istanze, nel senso che dall'avvio alla conclusione di una procedura di reclamo o di ricorso sono applicate le medesime norme di diritto procedurale¹⁹. Il diritto transitorio prevede delle particolarità per le procedure che al momento dell'entrata in vigore della legge sul condono dell'imposta sono pendenti presso la CFC oppure presso un Cantone per proposta alla CFC. Considerato che è applicabile il diritto procedurale previgente e che dinanzi alla CFC non era possibile alcuna procedura di reclamo, in siffatti casi non è possibile presentare reclamo nemmeno dopo la soppressione della CFC.

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

Art. 73 cpv. 1

L'articolo 73 capoverso 1 contiene già una disposizione relativa al ricorso al Tribunale federale che è stata completata. Le decisioni cantonali d'ultima istanza concernenti il condono dell'imposta cantonale o comunale sul reddito e sull'utile possono quindi essere impugnate con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale. Legittimati a ricorrere sono il contribuente, l'autorità competente secondo il diritto cantonale e l'AFC (cfr. art. 73 cpv. 2 diritto vigente in combinato disposto con l'art. 73 cpv. 1). L'espressione «secondo la legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale

¹⁹ Cfr. per quanto concerne la medesima struttura per analogia dell'articolo 81 PA: Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (ed.), *Praxis-kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurigo 2009, n. 1 segg. ad articolo 81 PA, con ulteriori rinvii, tra l'altro alle disposizioni transitorie dell'articolo 53 capoverso 1 LTAF e dell'articolo 132 capoverso 1 LTF, che presentano la medesima struttura.

federale» di cui al capoverso 1 garantisce la possibilità di adire il Tribunale federale se si tratta di un caso particolarmente importante (cfr. in merito e riguardo agli altri presupposti del ricorso, art. 83 lett. m nuova versione nonché le spiegazioni più sopra di questa disposizione).

Il condono dell'imposta in quanto istituito non è disciplinato nemmeno dalla 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 garantito anche il ricorso al Tribunale federale in materia di diritto pubblico.

4 Ripercussioni della revisione

4.1 Ripercussione finanziarie

I rappresentanti delle Amministrazioni cantonali e dell'AFC in seno alla CFC non ricevono alcuna indennità. Il presidente e il vicepresidente della CFC sono designati dal Tribunale federale e ricevono un'indennità forfettaria per caso di condono giudicato. Negli anni 2009 e 2010 le spese che ne sono derivate sono state in media di 5600 franchi. Queste spese divengono caduche dopo la riforma.

Negli anni dal 2001 al 2010 la CFC ha evaso circa 210 domande di condono all'anno. Questa media è attualmente sensibilmente inferiore: in seguito all'aumento del limite a contare dal 1° luglio 2009 (come menzionato più sopra), fino all'entrata in vigore della presente modifica di legge la CFC dovrà disbrigare al massimo 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.

4.2 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. Con la soppressione della CFC può essere sciolto il rapporto contrattuale con il presidente e il vicepresidente.

In quanto prima istanza i Cantoni dovranno disbrigare un numero maggiore di condoni dell'imposta federale diretta. A livello nazionale si tratterebbe di un onere annuale supplementare di 50 domande al massimo. Ciò non avrà importanti ripercussioni a livello di effettivo di personale. Avrà peraltro un effetto positivo il fatto che in futuro i Cantoni potranno coordinare le decisioni di condono dell'imposta federale diretta e dell'imposta cantonale.

Il maggiore onere per il Tribunale federale dovrebbe mantenersi entro i limiti, visto che dovrà decidere unicamente i «casi particolarmente importanti».

5 Programma di legislatura

Il messaggio sul proseguimento dell'armonizzazione fiscale formale è menzionato nell'allegato 1 del rapporto del Consiglio federale sul programma di legislatura

2003–2007. La legge sul condono dell'imposta è fautrice di armonizzazione e di semplificazione nel settore della procedura di condono. Essa costituisce un elemento dell'obiettivo 3 del decreto federale concernente il programma di legislatura 2007–2011 «Proseguire le riforme fiscali» e sostiene la misura 21 («introduzione di un'imposizione dei cittadini per quanto possibile semplice»).

6 Relazione con il diritto europeo

La legislazione dell'UE non è toccata dalle modifiche della LIFD, della LAID e della LTF.

7 Costituzionalità

In ambito di imposte dirette l'articolo 128 Cost. conferisce alla Confederazione la competenza di riscuotere un'imposta federale diretta. Per questo tramite la Confederazione dispone anche della possibilità di disciplinare la procedura di riscossione e di condono.

L'articolo 129 Cost. impartisce alla Confederazione il compito di provvedere all'armonizzazione delle imposte della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. L'armonizzazione fiscale persegue l'obiettivo di un allineamento reciproco delle imposte dirette della Confederazione e dei Cantoni. Oggetto dell'armonizzazione, i cui principi sono sanciti dall'articolo 129 Cost., è segnatamente anche il diritto procedurale. Il condono costituisce un istituto della riscossione dell'imposta. Si tratta della rinuncia a fare valere un credito fiscale già tassato definitivamente. Questo procedimento nel suo complesso può essere annoverato nel diritto procedurale. Si propone un'unica ultima istanza per garantire a livello nazionale, sia in ambito di imposte cantonali e comunali che di imposta federale diretta, una prassi di condono armonizzata sulle questioni di principio.