

06.085

**Messaggio  
concernente la legge federale relativa alla semplificazione  
del recupero d'imposta in caso di successione  
e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena**

del 18 ottobre 2006

---

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale relativa alla semplificazione del recupero d'imposta in caso di successione e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena.

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

18 ottobre 2006

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Moritz Leuenberger  
La cancelliera della Confederazione, Annemarie Huber-Hotz

---

## Compendio

*La presente legge si prefigge di semplificare il recupero d'imposta in caso di successione. Essa prevede inoltre di impostare l'autodenuncia in modo tale da garantire l'esenzione dalla pena agli eredi che procedono alla prima denuncia della sottrazione d'imposta.*

*Gli eredi devono essere stimolati a ricondurre alla legalità il patrimonio che il defunto ha sottratto all'imposta e il rendimento corrispondente. Il Consiglio federale ha deciso, in base ai risultati della consultazione, di semplificare il recupero d'imposta in caso di successione. La procedura di recupero dell'imposta, che attualmente si estende ai dieci anni che precedono l'anno del decesso, sarà ridotta a tre periodi fiscali. Come finora, il recupero d'imposta e gli interessi di mora saranno calcolati in modo esatto. La riduzione del periodo di recupero dell'imposta in caso di successione non si applicherà soltanto all'imposta federale diretta, bensì anche alle imposte cantonali e comunali.*

*Con la presente legge verrà altresì introdotta l'autodenuncia esente da pena (amnistia individuale) per le persone fisiche e giuridiche. Finora, il contribuente che si autodenunciava era punito con una multa pari a un quinto dell'imposta sottratta. Secondo il presente disegno, il contribuente non sarà più soggetto a multa in occasione della prima denuncia, ma dovrà pagare il recupero d'imposta ordinario a cui si aggiungeranno gli interessi di mora. Anche le persone che partecipano a una sottrazione d'imposta potranno denunciarla; in tal caso, saranno esentati dalla multa e dalla responsabilità solidale per l'imposta sottratta. Ogni contribuente potrà beneficiare una sola volta dell'autodenuncia non punibile. Ogni ulteriore autodenuncia sarà soggetta, come finora, a una multa pari a un quinto dell'imposta sottratta. La limitazione dell'impunità in caso di autodenuncia si applica parimenti alle persone che partecipano a una sottrazione d'imposta. L'autodenuncia esente da pena verrà introdotta non soltanto a livello dell'imposta federale diretta, bensì anche per le imposte cantonali e comunali.*

*Le misure proposte concernono soltanto l'imposta federale diretta e le imposte sul reddito e la sostanza dei Cantoni e dei Comuni. Tutte le ulteriori imposte e tasse (p. es. l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta preventiva, l'imposta di successione e sulle donazioni, i contributi AVS/AI ecc.) non versate, compresi gli interessi di mora, rimangono dovute. Si rinuncia per contro al perseguimento penale per la commissione di reati in diretta relazione con la sottrazione d'imposta.*

---

*Si presume che le misure proposte consentiranno, in particolare a breve e a medio termine, a entrate fiscali supplementari grazie ai recuperi d'imposta e agli interessi di mora. Risulterà inoltre un maggior gettito fiscale poiché, in seguito alla denuncia, la sostanza sottratta sarà assoggettata all'imposta cantonale e comunale sulla sostanza, da un lato, e frutterà un rendimento imponibile a livello federale e cantonale, dall'altro. La soppressione o l'attenuazione della pena nonché la riduzione del numero di anni sui quali è calcolato il recupero d'imposta possono però costituire un incentivo a sottrarre imposte e tradursi, a lungo termine, in un minor gettito. Non è possibile fornire dati in merito alle ripercussioni finanziarie concrete del disegno poiché, comprensibilmente, non esistono dati affidabili sulla sottrazione di reddito e di sostanza in Svizzera.*

## Indice

<b>Compendio</b>	<b>8080</b>
<b>1 Grandi linee del progetto</b>	<b>8084</b>
1.1 Situazione iniziale	8084
1.1.1 Introduzione	8084
1.1.2 Iniziative pendenti in materia di amnistia fiscale	8084
1.1.3 Il precedente progetto del DFF	8085
1.2 Situazione giuridica attuale	8085
1.2.1 Ricupero d'imposta con interessi di mora e multa fiscale	8085
1.2.2 Autodenuncia	8086
1.2.3 Successione fiscale degli eredi	8086
1.2.4 Successione fiscale degli eredi in caso di assoggettamento limitato del defunto	8087
1.2.5 Inventario della successione	8088
1.3 Raffronto tra amnistia fiscale e misure analoghe	8088
1.3.1 Amnistia fiscale generale	8088
1.3.2 Autodenuncia esente da pena (cosiddetta amnistia individuale)	8089
1.3.3 Esenzione degli eredi dal ricupero d'imposta e dalle multe (cosiddetta amnistia degli eredi)	8089
1.4 Procedura di consultazione	8090
1.4.1 Avamprogetto del Consiglio federale	8090
1.4.2 Risultati della procedura di consultazione	8091
1.5 Il nuovo disciplinamento proposto	8092
1.5.1 Ricupero semplificato d'imposta in caso di successione	8092
1.5.2 Autodenuncia esente da pena	8093
1.5.3 Ripercussioni finanziarie per gli eredi e i contribuenti	8095
1.5.3.1 Ripercussioni finanziarie del ricupero semplificato d'imposta in caso di successione	8096
1.5.3.2 Ripercussioni finanziarie dell'autodenuncia esente da pena	8098
<b>2 Commento ai singoli articoli</b>	<b>8100</b>
2.1 Disciplinamento della procedura semplificata di ricupero d'imposta per gli eredi	8100
2.1.1 Commento alle modifiche della LIFD	8100
2.1.2 Commento alle modifiche della LAID	8101
2.2 Disciplinamento dell'autodenuncia esente da pena	8101
2.2.1 Commento alle modifiche della LIFD	8102
2.2.2 Commento alle modifiche della LAID	8105
<b>3 Ripercussioni</b>	<b>8106</b>
3.1 Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale per la Confederazione e i Cantoni	8106
3.1.1 Ripercussioni finanziarie	8106
3.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale	8107
3.2 Ripercussioni sull'economia	8107

<b>4 Relazioni con il programma di legislatura e con il piano finanziario</b>	<b>8108</b>
<b>5 Costituzionalità</b>	<b>8108</b>
<b>Legge federale relativa alla semplificazione del ricupero d'imposta in caso di successione e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena (<i>Disegno</i>)</b>	<b>8109</b>

# Messaggio

## **1 Grandi linee del progetto**

### **1.1 Situazione iniziale**

#### **1.1.1 Introduzione**

Dal 1992 sono stati presentati in Parlamento numerosi interventi che chiedevano l'istituzione di un'amnistia fiscale generale o l'introduzione di misure analoghe. Negli ultimi tempi questi interventi sono sensibilmente aumentati. Nel marzo 2000 abbiamo pertanto incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un avamprogetto di amnistia fiscale generale con recupero d'imposta forfetario da porre in consultazione. Nel giugno 2001 il DFF ha presentato un avamprogetto in tal senso, ma il nostro Collegio non ha ritenuto opportuno adottare una simile misura.

Il DFF ha in seguito elaborato un avamprogetto sulla semplificazione del recupero d'imposta in caso di successione e sull'introduzione dell'autodenuncia esente da pena, che è stato messo in consultazione nell'estate 2003. Sulla base dei risultati raccolti, il 27 ottobre 2004 abbiamo incaricato il DFF di elaborare un messaggio che preveda un recupero d'imposta limitato a tre anni per gli eredi e l'autodenuncia esente da pena.

#### **1.1.2 Iniziative pendenti in materia di amnistia fiscale**

Dall'inizio degli anni 1980 l'eventualità di un'amnistia fiscale è stata discussa a più riprese dalle Camere federali. Su questo tema sono ancora pendenti due iniziative.

##### **Iniziativa del Cantone del Ticino**

Il 9 ottobre 2002 il Cantone del Ticino ha depositato un'iniziativa (02.308) che propone di istituire un'amnistia fiscale generale per le imposte federali e cantonali mediante l'inserimento di una disposizione transitoria nella Costituzione federale. Il 3 giugno 2003, rispettivamente l'8 marzo 2004, il Consiglio degli Stati e il Consiglio nazionale hanno deciso di dare seguito all'iniziativa.

##### **Iniziativa parlamentare Polla**

Il 20 marzo 2003 Barbara Polla, deputata al Consiglio nazionale, ha depositato un'iniziativa parlamentare (03.406) per un'amnistia fiscale generale. L'iniziativa chiede che l'amnistia si estenda alle imposte federali, cantonali e comunali riscosse sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche e che il reddito e la sostanza amnistiati non siano soggetti a multa e al recupero d'imposta. Sugli elementi patrimoniali sottratti verrebbe invece riscossa una tassa per un'aliquota massima del 5 per cento, il cui introito andrebbe per un terzo alla Confederazione e per due terzi ai Cantoni e ai Comuni. L'iniziativa propone che sia inserita una disposizione transitoria nella Costituzione federale.

L'8 marzo 2004 il Consiglio nazionale ha deciso di dare seguito all'iniziativa.

### **1.1.3 Il precedente progetto del DFF**

Nel marzo 2000, nell'ambito delle misure prese sotto il titolo di «Attuazione delle linee direttive delle finanze federali: finanze sane e miglioramenti strutturali del sistema fiscale», abbiamo incaricato il DFF di preparare un'amnistia fiscale generale. Quando, in ossequio al suo mandato, il DFF ha presentato il relativo avamprogetto nell'estate 2001, il nostro Collegio ha rinunciato ad avviare la procedura in consultazione, ritenendo il momento poco favorevole e troppo ampia un'amnistia fiscale generale.

L'avamprogetto prevedeva il pagamento di un ricupero d'imposta forfetario, stabilito al termine di una procedura semplice. La cosiddetta tassa d'amnistia ammontava al 10 per cento della sostanza sottratta, con un limite di esenzione di 100 000 franchi.

In mancanza di dati statistici, le ripercussioni finanziarie sono state valutate soltanto per fasce. Il ricavato (una tantum) della tassa d'amnistia è stato pertanto stimato tra 1,6 e 2,7 miliardi di franchi. Quanto ai Cantoni e ai Comuni, essi avrebbero potuto contare su introiti supplementari pari ad alcune centinaia di milioni di franchi l'anno. Per la Confederazione, gli introiti supplementari annui sarebbero invece risultati inferiori a causa delle domande di rimborso dell'imposta preventiva.

## **1.2 Situazione giuridica attuale**

### **1.2.1 Ricupero d'imposta con interessi di mora e multa fiscale**

Se la tassazione è stata indebitamente omessa o se la tassazione passata in giudicato risulta incompleta, l'autorità fiscale procede al ricupero dell'imposta che non è stata riscossa, compresi gli interessi (art. 151 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>1</sup> sull'imposta federale diretta [LIFD] e art. 53 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>2</sup> sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei comuni [LAID]). Il diritto di avviare una procedura per il ricupero dell'imposta decade dopo 10 anni dalla fine del periodo fiscale per il quale la tassazione è stata indebitamente omessa o per il quale la tassazione passata in giudicato era incompleta (art. 152 cpv. 1 LIFD; art. 53 cpv. 2 LAID).

Il contribuente che, intenzionalmente o per negligenza, fa in modo che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione passata in giudicato risulti incompleta, è punito con la multa. Questa equivale di regola all'importo dell'imposta sottratta, ma può essere ridotta a un terzo o, in caso di colpa grave, aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta (art. 175 LIFD; art. 56 cpv. 1 LAID).

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.14

### **1.2.2 Autodenuncia**

Il diritto vigente favorisce quei contribuenti che, di propria iniziativa, chiariscono i loro affari con le autorità fiscali. Se il contribuente denuncia spontaneamente la sottrazione d'imposta prima che essa sia nota all'autorità fiscale, l'imposta viene calcolata e recuperata normalmente, e la multa è ridotta a un quinto dell'imposta sottratta (art. 175 cpv. 3 LIFD). Nella legge sull'armonizzazione delle imposte questa disposizione ha una formulazione potestativa (art. 56 cpv. 1 [*in fine*] LAID).

### **1.2.3 Successione fiscale degli eredi**

Alla morte del contribuente gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali. Se la tassazione dell'imposta non è ancora passata in giudicato, essi subentrano nella procedura. Se la tassazione è già passata in giudicato al momento del decesso del contribuente, gli eredi diventano debitori dell'imposta. In principio, essi rispondono solidalmente delle imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari. Il coniuge superstite risponde inoltre fino a concorrenza della quota ereditaria e della parte di aumento o di beni comuni che, in virtù del regime dei beni, riceve in più della quota legale secondo il diritto svizzero (art. 12 cpv. 2 LIFD). La responsabilità solidale dei coniugi ai sensi dell'articolo 13 capoverso 1 LIFD non è applicabile poiché il matrimonio è sciolto con il decesso del congiunto.

Il procedimento non ancora avviato o non ancora concluso alla morte del contribuente è avviato o proseguito contro gli eredi (art. 153 cpv. 2 LIFD). La LAID non prevede disposizioni analoghe sulla responsabilità degli eredi quanto alle imposte dovute dal defunto. Gli eredi non possono essere tenuti a rispondere delle penali fiscali (multe) inflitte o inflitte al defunto (cfr. abrogazione degli art. 179 LIFD e 57 cpv. 3 LAID da parte della legge federale dell'8 ottobre 2004<sup>3</sup> sulla soppressione della responsabilità degli eredi per le multe fiscali).

La successione fiscale degli eredi concerne solo la posizione del defunto in qualità di persona fisica contribuente. Se per esempio il defunto era azionista unico o di maggioranza di una società anonima e se con il suo operato ha fatto sì che la società sottraesse imposte, gli eredi non devono in alcun modo rispondere di questa sottrazione. Se il defunto ha agito in qualità di organo o di rappresentante della società, avrebbe potuto essere punito come partecipante alla sottrazione d'imposta (art. 181 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 177 LIFD; art. 57 cpv. 1 in combinato disposto con l'art. 56 cpv. 3 LAID); inoltre avrebbe risposto solidalmente con la società delle imposte sottratte. Secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, gli eredi non possono essere puniti a causa della partecipazione del defunto all'infrazione fiscale e non rispondono nemmeno delle imposte sottratte dalla società. Inoltre, in virtù della successione sono trasferite agli eredi le azioni, ma non la qualità del defunto di organo o rappresentante della società. Anche questa considerazione confuta la responsabilità degli eredi per le imposte sottratte dalla società.

<sup>3</sup> RU 2005 1051

## 1.2.4

### Successione fiscale degli eredi in caso di assoggettamento limitato del defunto

Di principio, gli eredi sono tenuti a versare il recupero d'imposta soltanto se il defunto era assoggettato all'imposta in Svizzera in modo illimitato o limitato. L'assoggettamento all'imposta è illimitato se il defunto era domiciliato o soggiornava in Svizzera (art. 3 cpv. 1–3 LIFD; art. 3 cpv. 1 e 2 LAID). Si ha un assoggettamento all'imposta limitato se il defunto aveva determinate relazioni economiche con la Svizzera (art. 4 e 5 LIFD; art. 4 LAID).

L'imposizione alla fonte è prevista in alcuni casi di assoggettamento limitato (cfr. art. 5 e 91–97 LIFD; art. 4 e 35 LAID). In questo caso il debitore della prestazione imponibile è responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte (art. 88 cpv. 3 LIFD). Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, il contribuente (e i suoi eredi) non hanno di principio alcuna responsabilità per l'imposta alla fonte. La legge sull'armonizzazione delle imposte prevede un disciplinamento analogo. Tuttavia, una certa responsabilità del contribuente assoggettato all'imposta alla fonte deriva nelle relazioni intercantionali dall'articolo 38 capoverso 3 LAID.

Nei casi di assoggettamento limitato in cui non è dato obbligo di riscuotere alla fonte l'imposta (art. 4 cpv. 1 lett. a–c LIFD; art. 4 cpv. 1 LAID), la scoperta di nuovi redditi ed elementi patrimoniali non dichiarati in Svizzera si ripercuote unicamente sull'aliquota di imposizione applicabile (cfr. art. 7 cpv. 2 LIFD).

Nei casi seguenti, determinate persone rispondono, in una certa misura, solidalmente dell'imposta con il contribuente assoggettato all'imposta in Svizzera in modo limitato (art. 4 cpv. 1 lett. a–d e art. 5 cpv. 1 lett. c LIFD):

- i soci domiciliati in Svizzera di società semplici, di società in nome collettivo o in accomandita, per le imposte dovute da soci domiciliati all'estero (art. 13 cpv. 3 lett. b LIFD);
- i compratori e i venditori di immobili siti in Svizzera, per le imposte dovute da un commerciante o da un mediatore per tale attività domiciliato all'estero (art. 13 cpv. 3 lett. c LIFD);
- le persone incaricate della liquidazione d'impresе o stabilimenti d'impresa siti in Svizzera, ove il contribuente non abbia domicilio fiscale in Svizzera (art. 13 cpv. 3 lett. d LIFD);
- il venditore di fondi siti in Svizzera, ove il contribuente non abbia domicilio fiscale in Svizzera (art. 13 cpv. 3 lett. d LIFD);
- la persona incaricata dell'alienazione o della realizzazione di crediti garantiti con fondi siti in Svizzera (art. 13 cpv. 3 lett. d LIFD).

Gli eredi di un contribuente assoggettato in Svizzera in modo limitato, che non è assoggettato all'imposta alla fonte, subentrano a quest'ultimo nei suoi diritti e obblighi. Dunque essi rispondono solidalmente anche verso le persone summenzionate. Nella prassi è però illusorio far valere questa responsabilità, soprattutto quando gli eredi non hanno alcun legame con la Svizzera.

## **1.2.5 Inventario della successione**

Di norma, per il contribuente defunto viene sempre allestito un inventario della successione, indipendentemente dal fatto che egli fosse assoggettato in Svizzera in modo illimitato o limitato (cfr. art. 154 cpv. 1 LIFD, art. 54 cpv. 1 LAID e messaggio sull'armonizzazione fiscale<sup>4</sup>). Nell'ambito della procedura d'inventario gli eredi hanno l'obbligo di fornire informazioni complete e, se del caso, di garantire l'accesso ai loro propri locali e contenitori. Conformemente all'articolo 174 capoverso 1 lettera c LIFD, gli eredi o i terzi che violano gli obblighi che incombono loro nella procedura d'inventario sono puniti con la multa. Gli eredi che dissimulano beni successori sono altresì punibili in virtù dell'articolo 178 LIFD.

Se il defunto ha sottratto per lungo tempo all'imposta importanti elementi di reddito, accumulando in tal modo sostanza non dichiarata, l'importo da recuperare può essere considerevole. Al recupero dell'imposta federale diretta si aggiungono infatti i ricuperi delle imposte cantonali, comunali e parrocchiali. Su tutte queste imposte occorre anche pagare gli interessi di mora, che possono raggiungere importi considerevoli rispetto al recupero d'imposta, soprattutto se sono dovuti per numerosi anni.

Gli eredi che hanno la possibilità, prima che sia allestito l'inventario, di stimare l'ammontare del recupero d'imposta e degli interessi di mora, potrebbero essere indotti a continuare la sottrazione commessa dal defunto. In tal caso, il fisco continuerebbe a subire perdite di gettito. Gli eredi che, invece, vengono a conoscenza dell'importo sottratto solo nel corso della procedura di inventario possono ripudiare la successione, evitando di dover rispondere dei debiti fiscali del defunto. Essi possono altresì richiedere la liquidazione d'ufficio, evitando anche in questo caso di dover rispondere dei debiti della successione. Se la successione è gravata da debiti eccessivi, sarà liquidata in via fallimentare. In tutti questi casi, non è possibile sapere di primo acchito se e in quale misura potranno essere riscossi il recupero d'imposta e gli interessi di mora. Non è quindi escluso che, per recuperare quanto gli spetta, il fisco debba avviare lunghi e costosi processi civili.

## **1.3 Raffronto tra amnistia fiscale e misure analoghe**

### **1.3.1 Amnistia fiscale generale**

L'amnistia fiscale generale è una misura che deve essere limitata nel tempo. I contribuenti che intendono beneficiarne devono prendere le disposizioni necessarie entro i termini stabiliti. Considerata la ripartizione della sovranità fiscale tra Confederazione e Cantoni, è ovvio che un'amnistia fiscale generale deve estendersi a tutte le imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Dato che ingerisce nella sovranità fiscale dei Cantoni, l'amnistia fiscale necessita di una base costituzionale, che deve essere approvata dal Popolo e dai Cantoni, come fu il caso dell'amnistia del 1969 (secondo la dottrina, infatti, un'amnistia fiscale non è un'amnistia in «senso proprio», come quella che può decretare l'Assemblea federale in virtù dell'art. 173 cpv. 1 lett. k Cost.). A quell'epoca, il fisco rinunciò al recupero d'imposta e alle multe nei confronti di tutti i contribuenti che avevano beneficiato dell'amnistia. La normativa in merito poté dunque essere redatta in modo succinto.

<sup>4</sup> FF 1983 III 1

Da allora la legislazione fiscale e quella sulle prestazioni sociali e sui sussidi hanno subito notevoli modifiche: in particolare, numerosi contributi e prestazioni dipendono ora dalla tassazione fiscale. Per questo motivo, nell'ambito di un'amnistia fiscale generale occorrerebbe anche disciplinare la riscossione dei tributi sottratti in precedenza e il rimborso delle prestazioni ottenute abusivamente. Andrebbe anche precisata la portata dell'amnistia fiscale rispetto ad altre imposte federali o cantonali (p. es. IVA, imposta anticipata, imposte cantonali sui guadagni immobiliari, ecc.).

È ovvio che il successo di un'amnistia fiscale sarebbe minore se il contribuente che ne beneficia fosse sì esentato da tutte le ripercussioni finanziarie in materia di imposte dirette, ma dovesse nel contempo rendere conto di tutti gli altri tributi e prestazioni in relazione a queste imposte. Tutto ciò comporta l'adozione di una legislazione d'amnistia dettagliata, tanto che non sarà possibile limitarsi a riprendere quella del 1969/70.

### **1.3.2 Autodenuncia esente da pena (cosiddetta amnistia individuale)**

L'autodenuncia esente da pena ha lo scopo di incoraggiare l'onestà fiscale e quindi di aumentare il gettito fiscale. Essa è sovente denominata «amnistia individuale». Vi è però una differenza fondamentale tra l'amnistia fiscale generale e l'autodenuncia esente da pena: per poter beneficiare dell'amnistia fiscale generale il contribuente deve agire entro i termini stabiliti dalla legislazione d'amnistia, mentre può determinare egli stesso il momento dell'autodenuncia esente da pena.

Anche in questo caso occorre domandarsi come regolamentare le conseguenze dell'amnistia individuale sulle prestazioni indebitamente ricevute e sui tributi non versati a causa di una tassazione errata. Come per l'amnistia fiscale generale, bisognerà regolamentare le conseguenze dell'autodenuncia sulle altre imposte federali o cantonali.

### **1.3.3 Esenzione degli eredi dal recupero d'imposta e dalle multe (cosiddetta amnistia degli eredi)**

Per molti anni la legislazione fiscale del Cantone del Ticino ha permesso di esentare non solo dalle multe ma anche dai recuperi d'imposta gli eredi di un contribuente che aveva sottratto imposte. A tal fine gli eredi dovevano presentare un inventario completo della successione. Occorre precisare che, contrariamente a tutti gli altri Cantoni, il Ticino prevede che l'inventario della successione sia allestito dagli eredi. Il Cantone del Ticino ha fatto buone esperienze con questo istituto: grazie all'amnistia degli eredi sono infatti riaffiorate ingenti somme. Considerata la sua natura non pienamente compatibile con la LAID, l'amnistia degli eredi è stata abrogata in occasione dell'ultima revisione parziale della legge tributaria ticinese: alle successioni aperte dopo il 1° gennaio 2001 è ora applicato il recupero d'imposta. Per questo motivo il Cantone del Ticino ha depositato nel 2001 un'iniziativa cantonale intesa a permettere ai Cantoni di rinunciare a favore degli eredi al recupero d'imposta e alla multa. Il Consiglio degli Stati ha tuttavia ritenuto che tali misure si spingessero troppo lontano e, contrariamente al Consiglio nazionale, ha deciso di non dare seguito all'iniziativa.

L'amnistia degli eredi secondo il modello ticinese si prefiggeva di sottoporre all'imposta la sostanza non dichiarata in precedenza e i relativi redditi. Anche se a mente di questa amnistia non venivano riscossi né recuperi d'imposta né multe, si poteva contare su un aumento del gettito fiscale. Il patrimonio successorio e i relativi redditi erano infatti integralmente imputati agli eredi e imposti unitamente ai loro altri elementi di reddito e di sostanza, con la conseguenza che la progressione dell'imposta sul reddito esplicava pienamente i suoi effetti. In compenso, gli eredi erano liberati da qualsiasi ripercussione dovuta al comportamento colpevole del defunto. Liberati dal timore di incorrere in spiacevoli conseguenze finanziarie, gli eredi erano probabilmente più propensi a fornire alle autorità fiscali informazioni complete sulla situazione finanziaria del defunto. Evidentemente, l'amnistia degli eredi si ripercuoteva quasi esclusivamente sul gettito d'imposta delle persone fisiche.

In due casi gli eredi di un contribuente ticinese dovevano però pagare il recupero d'imposta dovuto dal defunto: nel caso di una procedura di recupero già aperta prima del decesso e nel caso di un recupero passato in giudicato al momento del decesso.

## **1.4 Procedura di consultazione**

### **1.4.1 Avamprogetto del Consiglio federale**

Il 7 luglio 2003 il DFF ha aperto la procedura di consultazione sul «progetto di semplificazione del recupero d'imposta in caso di successione e di introduzione dell'autodenuncia esente da pena». Per quanto riguarda il recupero semplificato d'imposta, sono state poste in consultazione tre varianti:

1. Ricupero d'imposta forfetario sulla sostanza riportata alla luce. Nel caso dell'imposta federale la tariffa sarebbe progressiva e compresa tra l'1,5 e il 2,5 per cento.
2. Ricupero d'imposta limitato agli ultimi tre anni (invece degli ultimi dieci) precedenti il decesso del contribuente.
3. Ricupero d'imposta calcolato su una base forfetaria corrispondente a una percentuale fissa della sostanza riportata alla luce (si propone una percentuale del 15 %). Questa parte della sostanza è tassata con l'aliquota del reddito complessivo del defunto nel corso dell'ultimo periodo fiscale precedente il decesso; all'imposta federale diretta è applicata una percentuale minima del 5 per cento. In tal modo viene compensata anche l'imposta cantonale sulla sostanza.

Il recupero d'imposta previsto da queste tre procedure verte unicamente sulle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni, comprese le imposte cantonali sulla sostanza. Tutte le altre imposte e gli altri tributi non versati dal defunto (p. es. l'imposta sul valore aggiunto, le imposte sulle successioni e le donazioni, i contributi AVS/AI) permangono dovuti dagli eredi.

Con l'autodenuncia esente da pena il contribuente non sarebbe esentato solo dalle multe, ma anche dagli interessi di mora. L'imposta verrebbe tuttavia recuperata sugli ultimi dieci anni.

Nel rispetto della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, si è inoltre proposto di eliminare ogni responsabilità degli eredi per le multe dovute dal defunto. Questo obiettivo è stato nel frattempo raggiunto sulla base di un'iniziativa del Cantone del Giura (01.300), con l'adozione della legge federale dell'8 ottobre 2004 che sopprime la responsabilità degli eredi per le multe fiscali<sup>5</sup>.

Ai destinatari della consultazione è stato inviato anche un questionario con domande di natura generale riguardanti l'amnistia e misure analoghe, le possibili forme di amnistia per gli eredi, ma anche domande sulle proposte che il nostro Collegio ha avanzato per semplificare il recupero d'imposta in caso di successione e introdurre l'autodenuncia esente da pena.

Il 9 luglio 2003 la Commissione degli affari giuridici del Consiglio degli Stati (CAG-CS) ha deciso di aderire alla procedura di consultazione. Su richiesta di questa Commissione, il 18 agosto 2003 è stato inviato ai destinatari della consultazione un questionario supplementare con domande sulle modalità di un'amnistia fiscale generale. Queste domande vertevano sull'obbligo di presentare una dichiarazione speciale d'amnistia, sull'opportunità di istituire un'amnistia sul modello di quella del 1969, su un'amnistia con riscossione di una tassa forfetaria sulla sostanza riportata alla luce e sull'effetto liberatorio di un'amnistia (ossia quali imposte e tasse essa dovrebbe riguardare).

#### **1.4.2 Risultati della procedura di consultazione**

La procedura di consultazione si è conclusa il 10 ottobre 2003. L'amnistia generale è stata chiaramente respinta da sedici Cantoni, quattro partiti e otto associazioni, essenzialmente per ragioni legate allo Stato di diritto. Quattro Cantoni approverebbero un'amnistia generale soltanto a condizioni restrittive; cinque Cantoni, tre partiti e un'associazione auspicano un'amnistia fiscale generale.

Per quel che riguarda la semplificazione del recupero d'imposta in caso di successione, sette Cantoni, due partiti e un'associazione si sono pronunciati a favore della prima variante; quindici Cantoni, un partito e due associazioni sono favorevoli alla seconda; due Cantoni, due partiti e cinque associazioni alla terza.

L'autodenuncia esente da pena ha suscitato reazioni divergenti. Nove Cantoni si sono pronunciati a favore del nostro progetto, altri due erano favorevoli a ridurre la durata del recupero d'imposta. Quindici Cantoni hanno chiesto invece la riscossione degli interessi di mora. Un Cantone non intende rinunciare completamente alla multa, un altro vuole ammettere l'autodenuncia una sola volta nella vita delle persone fisiche e una volta ogni 30 anni per le persone giuridiche. Solo un partito ha accolto la nostra proposta. Un altro partito ha respinto l'autodenuncia esente da pena. Tre partiti si sono detti favorevoli alla riscossione degli interessi di mora, un altro vuole che l'autodenuncia esente da pena sia ammessa una sola volta nella vita di una persona fisica, ma la esclude in caso di frode fiscale. Sette associazioni si sono dette favorevoli all'autodenuncia esente da pena nella forma da noi proposta. Secondo tre associazioni gli interessi di mora dovrebbero essere riscossi, mentre un'altra ammette l'autodenuncia una sola volta nella vita di una persona fisica.

<sup>5</sup> RU 2005 1051; FF 2004 1239 1253

Con decisione del 27 ottobre 2004, abbiamo preso atto dei risultati della procedura di consultazione e abbiamo incaricato il DFF di elaborare un messaggio che preveda un recupero d'imposta ridotto a tre anni per gli eredi e l'autodenuncia esente da pena (con rinuncia alla multa e agli interessi di mora). Nella stessa occasione abbiamo deciso di rinunciare alla proposta di un'amnistia fiscale generale.

## **1.5 Il nuovo disciplinamento proposto**

Scopo del presente disegno di legge è stimolare i contribuenti a riportare nella legalità la sostanza finora non dichiarata. Da un lato ne beneficiranno i contribuenti che intendono coscientemente rimediare alla sottrazione d'imposta; dall'altro potremo adottare misure per aumentare il sostrato fiscale, con un conseguente aumento delle entrate fiscali.

Allo stesso modo di un'amnistia generale, le misure proposte permettono di tassare gli averi non dichiarati, anche se non in un periodo precisamente delimitato, come è il caso invece dell'amnistia generale. Rispetto a quest'ultima, tali misure suscitano tuttavia minori preoccupazioni etiche, dato che in genere gli eredi non sono colpevoli delle sottrazioni d'imposta commesse dal defunto, e che per quanto riguarda l'autodenuncia esente da pena il recupero d'imposta resta interamente dovuto. Occorre menzionare che le misure proposte riguardano solo l'imposta federale diretta e le imposte sul reddito e sulla sostanza dei Cantoni e dei Comuni. Tutte le altre imposte e gli altri tributi non versati (p. es. imposta sul valore aggiunto, imposta preventiva, imposte sulle successioni e le donazioni, contributi AVS/AI), compresi gli interessi di mora, permangono dovuti dagli eredi. Eventuali altri vantaggi indebitamente conseguiti a causa della tassazione errata devono essere rimborsati. Tuttavia, con l'autodenuncia esente da pena dovranno essere rimborsati solo i vantaggi ottenuti indebitamente, compresi gli interessi di mora. Procedimenti penali o sanzioni per la sottrazione d'imposta o per qualsiasi altra infrazione commessa in tale contesto sono esclusi.

### **1.5.1 Ricupero semplificato d'imposta in caso di successione**

Finora non esisteva alcuna normativa speciale per il recupero d'imposta in caso di sottrazione commessa dal defunto; l'imposta, compresi gli interessi di mora, poteva essere recuperata al massimo per i dieci anni precedenti il decesso del contribuente. La responsabilità degli eredi per le multe dovute dal defunto è stata soppressa dalla legge federale dell'8 ottobre 2004 che sopprime la responsabilità degli eredi per le multe fiscali (cfr. n. 1.4.1). Il nuovo disciplinamento limita il recupero d'imposta ai tre periodi fiscali che precedono l'anno del decesso del contribuente. Per questo periodo, il recupero d'imposta e gli interessi di mora saranno calcolati in modo esatto. Questa regola è applicabile tanto all'imposta federale diretta quanto alle imposte cantonali e comunali.

La riduzione da dieci a tre anni è giustificata dalle ragioni seguenti. Da un lato è difficile ricostruire la sottrazione d'imposta per un periodo di dieci anni, soprattutto se il contribuente non può più partecipare a questa ricostruzione. Nel sistema della tassazione annuale postnumerando gli eredi non dovrebbero invece avere eccessive

difficoltà a ottenere dati affidabili sull'importo della sostanza sottratta e sui relativi redditi nel corso degli anni precedenti il decesso del contribuente.

D'altro canto, la riduzione a tre anni deve stimolare gli eredi a collaborare senza riserve alla determinazione dell'inventario dei beni; la sostanza potrebbe così risultare maggiore di quella che l'amministrazione fiscale avrebbe rilevato senza la loro collaborazione.

### **1.5.2 Autodenuncia esente da pena**

Finora la multa veniva ridotta a un quinto dell'imposta sottratta se il contribuente denunciava spontaneamente la sottrazione prima che essa fosse nota alle autorità fiscali (art. 175 cpv. 3 LIFD). Con il nuovo disciplinamento, in caso di autodenuncia il contribuente non incorre in alcuna pena. Non dovrà pagare la multa ma solo il ricupero d'imposta ordinario (per dieci anni al massimo). Il progetto iniziale prevedeva di rinunciare anche alla riscossione di interessi di mora. Tuttavia, poiché tale proposta è stata contestata da più parti, il presente disegno prevede la riscossione del ricupero d'imposta con gli interessi di mora. Per le persone fisiche e giuridiche l'autodenuncia esente da pena sarà ammessa una sola volta nella loro esistenza a partire dall'entrata in vigore della presente legge.

Le persone debtrici anche dell'imposta alla fonte potranno anch'esse autodenunciarsi con esenzione di pena una volta sola nella loro vita (sia che si tratti della sottrazione delle loro imposte o di quella delle imposte alla fonte). Chi, oltre alle sue imposte, ha sottratto anche l'imposta alla fonte di cui è debitore, non incorre in alcuna pena solo in occasione della prima autodenuncia. Ha tuttavia la possibilità di denunciare contemporaneamente tali sottrazioni (che nella maggior parte dei casi avvengono separatamente), beneficiando dell'esenzione dalla pena per entrambe. In caso di autodenunce successive, solo la prima non è punibile. L'autodenuncia esente da pena va intesa come la ricompensa per un pentimento attivo. Il contribuente che, dopo aver beneficiato dell'autodenuncia esente da pena per la sottrazione delle sue imposte, rimanesse ancora una volta impunita per la sottrazione delle imposte alla fonte non trarrebbe alcuna lezione dalla sua prima autodenuncia. Alla base della seconda denuncia non vi sarebbe il rimorso, ma il di pagare, venuto il momento opportuno, il ricupero d'imposta senza multa.

Attualmente, coloro che istigano a una sottrazione d'imposta, vi prestano aiuto o vi partecipano (partecipanti) (art. 177 LIFD) non beneficiano, in caso di autodenuncia, di alcuna riduzione di pena (multa fino a 10 000 franchi e responsabilità solidale per le imposte sottratte dal contribuente). Con il nuovo disciplinamento, anche i partecipanti all'infrazione fiscale potranno beneficiare di un'autodenuncia esente da pena. Ad ogni modo l'esenzione dalla pena sarà accordata solo a chi non si è mai autodenunciato prima, se le autorità fiscali non erano già a conoscenza dell'infrazione e se l'autore dell'infrazione aiuta queste ultime senza riserva a determinare l'imposta da recuperare. L'autodenuncia di un partecipante alla sottrazione impedisce una successiva autodenuncia di chi l'ha commessa, dato che a quel momento essa sarebbe già nota alle autorità fiscali. Lo stesso vale nel caso in cui un partecipante intende sporgere un'autodenuncia dopo che l'ha già fatto l'autore della sottrazione. Affinché l'autore di una sottrazione e i partecipanti beneficino dell'esenzione della pena, devono sporgere l'autodenuncia contemporaneamente (e soddisfare alle altre condizioni richieste).

Chi sottrae imposte può nel contempo rendersi passibile di altri reati (p. es. frode fiscale secondo l'art. 186 LIFD, appropriazione indebita d'imposte alla fonte secondo l'art. 187 LIFD, dissimulazione o distrazione di valori successori nella procedura d'inventario secondo l'art. 178 LIFD, falsità in documenti secondo l'art. 251 CP). Questi reati non devono tuttavia essere perseguiti in occasione della prima autodenuncia, dato che una persona denuncerà la propria sottrazione d'imposta solo se è certo di non esporsi a un procedimento penale. Come già detto nel numero 1.5, l'amnistia concerne solo le pene. Eventuali vantaggi conseguiti indebitamente devono perciò essere pagati o rimborsati, interessi di mora compresi.

L'autodenuncia esente da pena deve essere possibile tanto alle persone fisiche quanto alle persone giuridiche. Se per le prime l'applicazione dell'autodenuncia esente da pena non comporta particolari problemi, per le persone giuridiche occorre prevedere norme supplementari.

Nel corso della sua vita, che è potenzialmente illimitata, una persona giuridica può infatti subire vari cambiamenti. Per esempio, può modificare la sua ditta o la sua forma giuridica, trasferire la sua sede statutaria da un Cantone a un altro, scindersi o fondersi con un'altra persona giuridica. Può anche porre fine al suo assoggettamento fiscale in Svizzera, decidendo la sua liquidazione o trasferendo la sede all'estero e ritornare eventualmente in Svizzera in un secondo tempo. L'elemento decisivo per determinare se, dopo la trasformazione, si tratta della stessa o di una nuova persona giuridica è costituito dal persistere del soggetto giuridico: in questo modo si ha una soluzione univoca che offre la necessaria certezza del diritto. L'assoggettamento continua se il soggetto giuridico è lo stesso prima e dopo la trasformazione (p. es. la società che continua a sussistere dopo una fusione mediante incorporazione o dopo una scissione mediante separazione). Talune sottrazioni d'imposta commesse dallo stesso soggetto giuridico prima della trasformazione possono dunque essere oggetto di un'autodenuncia esente da pena dopo la trasformazione. D'altro canto, l'autodenuncia esente da pena è sempre esclusa se lo stesso soggetto giuridico ha già beneficiato di un'autodenuncia prima della trasformazione. Se la società trasferita è dissolta (p. es. in caso di fusione mediante combinazione o di scissione mediante divisione) termina l'esistenza del soggetto giuridico: la nuova società è un nuovo soggetto giuridico indipendente.

Attualmente, se le imposte sottratte sono quelle di una persona giuridica, i suoi organi o rappresentanti possono essere puniti quali istigatori, complici o partecipanti; inoltre, rispondono solidalmente delle imposte sottratte (art. 181 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 177 LIFD). È sempre possibile modificare i membri degli organi di una persona giuridica. Gli organi o i rappresentanti che sporgeranno l'autodenuncia per la persona giuridica non saranno soggetti alla responsabilità solidale né a un procedimento penale.

Dando la possibilità di presentare una volta un'autodenuncia esente da pena, si introduce, per le imposte dirette, la stessa normativa del diritto penale amministrativo che già esiste per la tassa sul valore aggiunto, le tasse di bollo e l'imposta preventiva (art. 88 cpv. 1 LIVA, art. 50 cpv. 1 LTB e art. 67 cpv. 1 LIP in combinato disposto con l'art. 13 DPA).

### 1.5.3

### Ripercussioni finanziarie per gli eredi e i contribuenti

In occasione della prima autodenuncia, oltre al recupero ordinario d'imposta sugli ultimi dieci anni, sono riscossi soltanto gli interessi di mora. La novità è costituita semplicemente dalla rinuncia alla riscossione della multa. Le ripercussioni di tale nuovo disciplinamento sono illustrate mediante un raffronto (con e senza multa; cfr. n. 1.5.3.2).

Secondo il diritto vigente l'imposta può essere recuperata per un periodo di dieci anni al massimo. Le ripercussioni della proposta riduzione del recupero d'imposta a tre anni in caso di successione risultano dal confronto con il recupero (ordinario) dell'imposta su dieci anni

Nelle ipotesi previste dalla tabella seguente, il contribuente sottrae all'imposta una sostanza di 50 000, 100 000, 200 000 o 500 000 franchi dieci anni prima del suo decesso o dell'autodenuncia, e quindi non ne dichiara nemmeno il reddito. Si presume un tasso di rendita annuo della sostanza del 3,5 per cento. Nella tabella sono indicati la rendita annuale della sostanza del contribuente e l'aumento di sostanza che ne risulta:

Sostanza non dichiarata alla fine dell'anno	Ipotesi 1	Ipotesi 2	Ipotesi 3	Ipotesi 4
Inizio	50 000	100 000	200 000	500 000
1	51 750	103 500	207 000	517 500
2	53 561	107 123	214 245	535 613
3	55 436	110 872	221 744	554 359
4	57 376	114 752	229 505	573 762
5	59 384	118 769	237 537	593 843
6	61 463	122 926	245 851	614 628
7	63 614	127 228	254 456	636 140
8	65 840	131 661	263 362	658 405
9	68 145	136 290	272 579	681 449
<b>10</b>	<b>70 530</b>	<b>141 060</b>	<b>282 120</b>	<b>705 299</b>
Reddito non dichiarato su 10 anni	20 530	41 060	82 120	205 299

### **1.5.3.1 Ripercussioni finanziarie del recupero semplificato d'imposta in caso di successione**

La tabella seguente opera un confronto tra il recupero d'imposta su dieci anni e il recupero d'imposta sugli ultimi tre anni che precedono il decesso del contribuente. Essa indica l'onere fiscale nei capoluoghi dei Cantoni di Zugo, Zurigo, Berna e Giura, imposta federale diretta compresa. Si parte inoltre dal presupposto che il contribuente abbia dichiarato il reddito e la sostanza seguenti:

- reddito 48 000 franchi, sostanza 100 000 franchi;
- reddito 100 000 franchi, sostanza 200 000 franchi;
- reddito 200 000 franchi, sostanza 1 000 000 franchi.

Gli interessi di mora dovuti sul recupero d'imposta sono calcolati al tasso annuo del 4 per cento. Gli importi indicati sono arrotondati al franco superiore o inferiore.

Dalla tabella risulta che la nuova regolamentazione diminuisce di circa due terzi la somma del recupero d'imposta e degli interessi di mora dovuti dagli eredi secondo la procedura ordinaria di recupero d'imposta.

**Confronto dell'onere del recupero d'imposta e degli interessi di mora su dieci anni e sugli ultimi tre anni fiscali**  
(nei Cantoni di Zugo, Zurigo, Berna e Giura, imposta federale diretta compresa)

Reddito (R) e sostanza dichiarati	Sostanza non dichiarata su dieci anni	Zugo (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Zurigo (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Berna (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Giura (Cantone e capoluogo) e Confederazione	
		Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (diritto vigente)	Ricupero d'imposta e interessi di mora sugli ultimi 3 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (diritto vigente)	Ricupero d'imposta e interessi di mora sugli ultimi 3 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (diritto vigente)	Ricupero d'imposta e interessi di mora sugli ultimi 3 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (diritto vigente)	Ricupero d'imposta e interessi di mora sugli ultimi 3 anni (nuovo diritto)
R = 48 000	50 000	3 215	995	5 274	1 591	11 298	3 312	10 108	3 049
S = 100 000	100 000	8 083	3 112	10 620	3 211	20 391	6 029	20 421	6 146
	200 000	18 696	5 581	22 480	6 933	38 480	11 565	41 844	12 676
	500 000	48 546	14 951	64 286	19 840	98 535	30 042	110 503	33 563
R = 100 000	50 000	5 346	1 618	8 004	2 387	10 981	3 313	12 177	3 670
S = 200 000	100 000	11 071	3 338	16 508	5 011	22 418	6 777	25 090	7 581
	200 000	23 013	6 985	33 937	10 242	46 113	13 926	51 255	15 460
	500 000	64 250	19 724	91 386	27 844	121 383	3 677	133 527	40 357
R = 200 000	50 000	7 826	2 352	11 760	3 511	14 335	4 323	15 340	4 621
S = 1 000 000	100 000	15 715	4 731	23 363	7 049	28 918	8 691	30 915	9 305
	200 000	31 509	9 477	48 739	14 781	58 039	17 476	62 047	18 674
	500 000	78 889	23 727	126 969	38 311	148 320	44 772	158 901	47 906

### **1.5.3.2**

#### **Ripercussioni finanziarie dell'autodenuncia esente da pena**

Per quanto riguarda l'autodenuncia, le ripercussioni finanziarie per il contribuente (soppressione della multa) sono illustrate attraverso il confronto con la riscossione del ricupero ordinario d'imposta su dieci anni, compresi gli interessi di mora e la multa. La tabella che segue si basa sulle stesse ipotesi della precedente. Per quanto concerne l'importo della multa si presume che esso corrisponda a quello dell'imposta sottratta, senza gli interessi di mora (caso ordinario secondo l'art. 175 cpv. 2 LIFD).

Dalla tavola risulta che, in caso di autodenuncia esente da pena, secondo la variante senza multa l'importo dovuto è leggermente superiore alla metà rispetto alla variante che prevede il ricupero d'imposta ordinario con la multa.

## Confronto fra il recupero d'imposta con interessi di mora e multa su dieci anni e il recupero d'imposta in caso d'autodenuncia esente da pena (nessuna multa)

(nei Cantoni di Zugo, Zurigo, Berna e Giura, imposta federale diretta compresa)

Reddito (R) e sostanza dichiarati	Sostanza non dichiarata su dieci anni	Zugo (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Zurigo (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Berna (Cantone e capoluogo) e Confederazione		Giura (Cantone e capoluogo) e Confederazione	
		Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)	Ricupero d'imposta e interessi di mora su 10 anni (nuovo diritto)
R = 48 000	50 000	5 874	3 215	9 637	5 274	20 649	11 311	18 472	10 108
S = 100 000	100 000	14 898	8 083	19 409	10 620	37 208	20 374	37 317	20 421
	200 000	34 508	18 896	41 114	22 480	70 289	38 466	76 483	41 844
	500 000	88 780	48 456	117 576	64 286	179 989	98 453	201 998	110 503
R = 100 000	50 000	9 771	5 346	14 622	8 004	20 145	11 024	22 252	12 177
S = 200 000	100 000	20 232	11 071	30 174	16 508	41 052	22 461	45 854	25 090
	200 000	42 067	23 013	62 024	33 937	84 375	46 167	93 671	51 255
	500 000	117 494	64 250	167 073	91 386	221 947	121 427	244 043	133 527
R = 200 000	50 000	14 301	7 826	21 485	11 760	26 314	14 400	28 032	15 340
S = 1 000 000	100 000	28 717	15 715	42 694	23 363	52 960	28 982	56 492	30 915
	200 000	57 578	31 509	89 092	48 739	106 207	58 119	113 385	62 047
	500 000	144 159	78 889	232 045	126 969	271 187	148 386	290 392	158 901

## **2**                                    **Commento ai singoli articoli**

### **2.1**                                    **Disciplinamento della procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi**

#### **2.1.1**                                **Commento alle modifiche della LIFD**

*Art. 151*                    Ricupero ordinario d'imposta

Al fine di distinguere chiaramente la procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi (art. 153a) dal recupero d'imposta ordinario, l'articolo 151 LIFD porterà il titolo «Ricupero ordinario d'imposta».

*Art. 153a*                Procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi

*Capoversi 1 e 2: Posizione degli eredi*

Gli eredi possono beneficiare dello sgravio nella riscossione dell'imposta dovuta dal contribuente defunto. Affinché gli eredi siano responsabili del pagamento delle imposte sottratte dal defunto, occorre che quest'ultimo sia stato assoggettato all'imposta in Svizzera. Le misure proposte riducono la responsabilità degli eredi nel senso che l'imposta arretrata e gli interessi di mora sono esigibili soltanto per i tre periodi fiscali che precedono l'anno del decesso (cpv. 2). Ogni erede ha diritto al recupero semplificato d'imposta, diritto che può dunque pretendere anche contro la volontà degli altri eredi.

Il recupero d'imposta semplificato è accordato soltanto per la dichiarazione in relazione a elementi della sostanza e del reddito di cui le autorità fiscali non erano ancora a conoscenza. Qualora gli eredi dichiarino elementi già noti a un'autorità fiscale federale, cantonale o comunale, tali elementi saranno sottoposti al recupero ordinario d'imposta su dieci anni (lett. a).

Gli eredi sono inoltre tenuti a sostenere l'autorità fiscale nell'allestimento di un inventario completo ed esatto della successione. Devono pertanto adempiere integralmente il loro obbligo di collaborazione alla procedura d'inventario di cui all'articolo 157 LIFD (lett. b).

Gli eredi devono infine poter beneficiare della procedura semplificata soltanto se s'impegnano seriamente a pagare l'imposta dovuta (lett. c). Se, per esempio, un erede sarebbe in grado di pagare l'imposta arretrata ma lascia che le cose si trascino fino all'esecuzione forzata, non beneficerà della procedura semplificata di recupero d'imposta. In tal caso, sarà tenuto a pagare l'imposta arretrata e gli interessi di mora sugli ultimi dieci anni.

Il recupero di imposta passato in giudicato quando il contribuente era ancora in vita fa parte dei debiti della successione come tutti gli altri debiti del defunto, ragione per la quale un'ulteriore riduzione non è giustificata. Può tuttavia capitare che il recupero di imposta sia stato fissato a un livello troppo basso perché le autorità fiscali non sono riuscite a scoprire tutti gli elementi di reddito e di sostanza sottratti. In questo caso non si può negare agli eredi la possibilità di informare il fisco su ulteriori elementi patrimoniali a loro noti e di esigere una corrispondente riduzione del recupero d'imposta secondo le disposizioni della LIFD e della LAID. Tale recupero d'imposta, stabilito secondo le nuove disposizioni, è allora dovuto dagli eredi in aggiunta al recupero già passato in giudicato.



essere concessa soltanto alle persone che procedono per la prima volta a un'auto-denuncia.

### 2.2.1 **Commento alle modifiche della LIFD**

*Art. 175 cpv. 3 e 4*                      Riduzione della pena

*Capoverso 3:* Si rinuncia ad avviare un procedimento penale se il contribuente, pentendosi del suo comportamento scorretto, si autodenuncia per la prima volta e aiuta senza riserve l'amministrazione a determinare l'ammontare dell'imposta sottratta. La rinuncia alla sanzione penale ha lo scopo di motivare il contribuente che ha agito in modo scorretto a svelare le proprie manchevolezze e a dichiarare a posteriori il reddito e la sostanza sottratti. Il contribuente rimane comunque tenuto a pagare il ricupero d'imposta come pure gli interessi di mora. Il ricupero di imposta può essere riscosso sino a dieci anni dopo i fatti (art. 152 LIFD). La possibilità dell'auto-denuncia esente da pena è data una sola volta sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche (cfr. art. 181a LIFD), poiché altrimenti il contribuente potrebbe autodenunciarsi a intervalli regolari beneficiando dell'impunità.

Si rinuncia ad avviare il procedimento penale soltanto a condizione che, al momento dell'autodenuncia, le autorità fiscali non erano al corrente della sottrazione d'imposta. Se il contribuente adempie tutte le condizioni citate, ma non si adopera per pagare l'imposta dovuta – per esempio lasciando che le cose si trascino fino all'esecuzione forzata pur essendo in grado di pagare l'imposta arretrata – l'esenzione dalla pena è revocata a posteriori.

*Il capoverso 4* determina la pena per le ulteriori autodenunce. In tal caso, si applica il disciplinamento vigente, secondo cui la multa è ridotta a un quinto dell'imposta sottratta a condizione che siano adempiute le condizioni di cui al capoverso 3 lettere a–c. In caso di ripetuta autodenuncia, gli ulteriori reati in relazione con la sottrazione d'imposta saranno perseguibili penalmente.

*Art. 177 cpv. 3*                      Istigazione, complicità, concorso

Anche chi istiga a una sottrazione d'imposta, vi presta aiuto o vi partecipa (partecipanti) ottiene la possibilità di sporgere un'autodenuncia esente da pena. Finora, i partecipanti che, pentendosi dei propri atti, denunciavano la sottrazione d'imposta non beneficiavano dell'esenzione dalla pena. Essi non erano dunque stimoli a denunciare una sottrazione d'imposta. D'ora in poi non dovranno più temere di dover pagare una multa qualora rivelino una sottrazione d'imposta prima che le autorità ne vengano a conoscenza e se cooperano senza riserve con queste ultime. Essi sono altresì liberati dalla responsabilità solidale per le imposte sottratte. Anche in questo caso non verrà avviato un procedimento penale per ulteriori reati che sono in relazione diretta con la sottrazione d'imposta.

Anche qui è giustificato limitare il numero delle autodenunce non punibili a una sola. Nell'ambito della prima autodenuncia esente da pena possono essere segnalate partecipazioni a diverse sottrazioni d'imposta. Un consulente fiscale, per esempio, può denunciare la propria sottrazione di una o più imposte, nonché la sua partecipazione a sottrazioni d'imposta commesse da diversi suoi clienti. Le autodenunce

successive non danno tuttavia più diritto all'esenzione dalla pena. Trova allora applicazione l'articolo 177 capoversi 1 e 2 LIFD.

*Art. 178 cpv. 4* Esenzione dalla pena in caso di dissimulazione o distrazione di valori successori nella procedura d'inventario

Chi dissimula o distrae valori successori nella procedura d'inventario (art. 178 cpv. 1 LIFD) e in seguito, fondandosi sull'elenco incompleto, commette una sottrazione d'imposta ma procede alla prima autodenuncia secondo l'articolo 175 capoverso 3, non è punibile per reato d'inventario e per eventuali ulteriori reati in relazione con la sottrazione d'imposta conformemente all'articolo 186 capoverso 3.

La dissimulazione o la distrazione di valori successori nella procedura d'inventario è già di per sé punibile, ossia anche se non viene successivamente commessa una sottrazione d'imposta (p. es. perché i beni patrimoniali dissimulati vengono poi comunque dichiarati nella successiva dichiarazione d'imposta). Se non vi è sottrazione d'imposta l'articolo 186 capoverso 3 non è applicabile. È dunque necessario che l'esenzione dalla pena sia disciplinata esplicitamente anche per questo caso.

*Art. 181* In generale

Poiché viene inserito un secondo articolo (art. 181a) nel capitolo 3 «Persone giuridiche», occorre aggiungere il titolo «In generale» all'articolo 181 esistente. Si precisa così che l'articolo contiene disposizioni generali sulla violazione degli obblighi di procedura e sulla sottrazione d'imposta da parte di persone giuridiche.

*Art. 181a* Autodenuncia

*Capoverso 1:* Questo capoverso corrisponde, per analogia, al contenuto dell'articolo 175 capoverso 3 LIFD. Le condizioni per il deposito di un'autodenuncia esente da pena devono essere identiche sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche (cfr. commento all'art. 175 cpv. 3).

*Capoverso 2:* La modifica della ragione sociale o il trasferimento della sede all'interno della Svizzera non influisce sugli obblighi in materia fiscale della persona giuridica e quindi non ostacola la presentazione di un'autodenuncia esente da pena.

La trasformazione di una società ai sensi della legge federale del 3 ottobre 2003<sup>6</sup> sulla fusione (LFus) non ha alcuna incidenza sui suoi rapporti giuridici conformemente all'espressa prescrizione dell'articolo 53 LFus. Vi è continuità del soggetto giuridico, del patrimonio e dei diritti societari<sup>7</sup>. La trasformazione non richiede la fondazione di una nuova società nella forma giuridica desiderata (con dissoluzione della società esistente e trasferimento del suo patrimonio alla nuova società)<sup>8</sup>. Nel registro di commercio non si procede alla radiazione della società registrata sotto la vecchia forma giuridica<sup>9</sup>. La continuità del soggetto giuridico e del patrimonio implica che gli obblighi fiscali rimangono. Per questo motivo, può essere presentata

<sup>6</sup> Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (LFus; RS 221.301).

<sup>7</sup> Guggenbühl, Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zurigo, 2004, note 10–16 concernenti l'art. 53 LFus.

<sup>8</sup> Guggenbühl, op. cit., nota 12 concernente l'art. 53 LFus.

<sup>9</sup> Burckhardt Bertossa, op. cit., nota 2 concernente l'art. 66 LFus.

un'autodenuncia esente da pena per le sottrazioni d'imposta commesse prima della trasformazione. Se tuttavia la società aveva già presentato un'autodenuncia esente da pena prima della trasformazione, la denuncia sporta dopo la trasformazione non sarà considerata la prima.

Se dopo una fusione o una scissione la società cedente scompare, non sarà più possibile sporgere un'autodenuncia per la stessa società. In caso di fusione per assorbimento o di scissione per separazione, la società che assorbe o che si separa continua ad esistere. I suoi obblighi fiscali non si interrompono in seguito all'assorbimento o alla separazione. Essa può denunciare le sottrazioni d'imposta commesse nell'ambito del suo esercizio sia prima che dopo l'assorbimento o la separazione. Va da sé che l'esenzione dalla pena può essere accordata soltanto se le condizioni di cui al capoverso 1 sono adempite.

*Capoverso 3:* La società agisce sempre tramite i suoi organi o rappresentanti. Soltanto questi ultimi sono autorizzati a sporgere un'autodenuncia esente da pena. Poiché gli stessi potrebbero essere puniti quali partecipanti in virtù dell'articolo 181 capoverso 3 LIFD in combinato disposto con l'articolo 177 LIFD, questo capoverso ha lo scopo di liberarli dalla multa e dalla responsabilità solidale come del resto prevede anche la nuova proposta di articolo 177 capoverso 3 LIFD per i partecipanti a una sottrazione di imposta di una persona fisica. L'esenzione dalla pena si applica anche agli ex membri degli organi e agli ex rappresentanti della persona giuridica che erano registrati nel registro di commercio nel periodo cui fa riferimento l'autodenuncia esente da pena.

*Capoverso 4:* Gli ex membri di un organo della persona giuridica devono avere la possibilità di sgravarsi presentando un'autodenuncia. In tal caso, l'esenzione dalla pena non si applica né alla persona giuridica interessata né ai suoi organi e rappresentanti.

*Capoverso 5:* La persona giuridica stessa sarà punibile per la sottrazione delle sue proprie imposte (art. 181 cpv. 1 LIFD). Alla fine del suo assoggettamento fiscale in Svizzera, non vi è più un soggetto punibile. Viene dunque a mancare il motivo per sporgere un'autodenuncia.

*Capoverso 6:* Analogamente al disciplinamento applicabile alle persone fisiche, occorre disciplinare gli effetti di ulteriori autodenunce anche per le persone giuridiche.

#### *Art. 186 cpv. 3 (nuovo)*

È nello spirito di un'amnistia condonare la pena alla persona che si pente. È tuttavia ipotizzabile che la persona in questione, nell'intento di sottrarre l'imposta, abbia commesso altri reati rilevanti ai fini del diritto fiscale o addirittura del diritto penale. La persona che si decide a sporgere un'autodenuncia dev'essere tenuta a pagare o a rimborsare soltanto il denaro sottratto o di cui si è impossessata indebitamente. Non sarà per contro punibile per i suoi reati. È dunque opportuno amnistiare anche eventuali altri reati commessi in relazione con la sottrazione d'imposta (p. es. frode fiscale, falsificazione di atti) a condizione che siano adempite tutte le condizioni dell'autodenuncia esente da pena.

*Art. 187 cpv. 2* Autodenuncia in caso di appropriazione indebita d'imposte alla fonte

L'autodenuncia esente da pena ha lo scopo di aprire al contribuente la via dell'onestà fiscale. Tuttavia, il contribuente si deciderà a percorrere questa via soltanto se la sua autodenuncia non comporta conseguenze penali. Se sono adempiute le condizioni di cui all'articolo 175 capoverso 3 o all'articolo 181a capoverso 1, il procedimento penale non sarà aperto neanche in caso di appropriazione indebita d'imposte alla fonte.

## **2.2.2 Commento alle modifiche della LAID**

Il disciplinamento della LAID deve corrispondere nella misura più ampia possibile al disciplinamento della LIFD, al fine di ottenere un'armonizzazione tra la Confederazione e i Cantoni anche in questo settore.

*Art. 56 cpv. 1, 1<sup>bis</sup>, 1<sup>ter</sup>, 3<sup>bis</sup> e 5* Riduzione della pena in caso di autodenuncia

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale capoverso 1, senza l'ultima frase concernente l'autodenuncia.

In merito al *capoverso 1<sup>bis</sup>* vedasi il commento all'articolo 175 capoverso 3 LIFD.

In merito al *capoverso 1<sup>ter</sup>* vedasi il commento all'articolo 175 capoverso 4 LIFD. Contrariamente alla disposizione della LIFD, nella LAID la riduzione della multa a un quinto dell'imposta sottratta è una norma potestativa.

In merito al *capoverso 3<sup>bis</sup>* vedasi il commento all'articolo 177 capoverso 3 LIFD.

In merito al *capoverso 5* vedasi il commento all'articolo 178 capoverso 4 LIFD.

*Art. 57a* Autodenuncia delle persone giuridiche

Vedasi il commento all'articolo 181a LIFD.

*Art. 59 cpv. 2<sup>bis</sup> e 2<sup>ter</sup>*

Vedasi il commento agli articoli 186 capoverso 3 e 187 capoverso 2 LIFD.

*Art. 72f* Adeguamento delle legislazioni cantonali

Il Consiglio federale determinerà l'entrata in vigore della presente modifica legislativa. Nel fissare tale data, terrà conto del fatto che i Cantoni devono avere sufficiente tempo a disposizione per adeguare la propria legislazione.

### **3 Ripercussioni**

#### **3.1 Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale per la Confederazione e i Cantoni**

##### **3.1.1 Ripercussioni finanziarie**

L'applicazione delle misure proposte dovrebbe comportare, in particolare a breve e a medio termine, un certo aumento delle entrate.

Grazie al nuovo disciplinamento, numerosi eredi saranno infatti motivati a denunciare la sottrazione d'imposta del defunto e dunque a pagare il ricupero d'imposta e gli interessi di mora. È inoltre presumibile che un certo numero di contribuenti, non dovendo temere di versare una multa o di incorrere in qualsiasi procedimento penale legato alla sottrazione d'imposta, si autodenunceranno. Anche in questo caso le autorità fiscali incasseranno ricuperi d'imposta e interessi di mora.

Maggiori entrate risulteranno pure dal fatto che, nei successivi periodi fiscali, gli elementi di reddito e di sostanza supplementari degli eredi e delle persone che hanno effettuato un'autodenuncia si aggiungeranno ai redditi e alla sostanza già dichiarati producendo maggiori entrate fiscali per effetto della progressione. Tale effetto sarà senza dubbio rafforzato dall'aumento dei redditi e degli elementi della sostanza che gli eredi dichiareranno in ragione della riduzione del ricupero d'imposta.

La riduzione del ricupero d'imposta in caso di successione è concessa soltanto su domanda degli eredi. Domanda che verrà accettata a condizione che le autorità, al momento del suo deposito, non fossero già a conoscenza della sottrazione d'imposta da parte del defunto. Qualora la sottrazione d'imposta sia già nota all'autorità, il ricupero d'imposta avverrà secondo il diritto attuale (10 anni) e non darà luogo a minori entrate. Nemmeno nel caso in cui le autorità non fossero a conoscenza della sottrazione d'imposta si registreranno minori entrate – nonostante la riduzione del ricupero d'imposta – poiché le autorità fiscali non incasserebbero nulla, mancando la domanda degli eredi. Queste considerazioni valgono per analogia anche per il caso di autodenuncia esente da pena.

È difficile fare previsioni affidabili sulla portata concreta delle ripercussioni finanziarie di questa riforma, poiché non esistono dati statistici sicuri sull'ammontare dei redditi e della sostanza non dichiarati, e quindi non tassati in Svizzera, e anche perché è arduo stimare quante autodenunce o domande di semplificazione del ricupero d'imposta in caso di successione perverranno.

La soppressione o l'attenuazione della pena nonché la riduzione del numero di anni per il calcolo del ricupero d'imposta possono costituire un incentivo a sottrarre imposte e tradursi, a lungo termine, in minori entrate.

Nell'ambito dell'autodenuncia esente da pena, tuttavia, si rinuncia soltanto a infliggere una pena. L'imposta non versata e gli interessi di mora sono percepiti per i dieci anni precedenti; lo stimolo a commettere ulteriori sottrazioni d'imposta verrà frenato. Inoltre, l'autodenuncia esente da pena sarà possibile una sola volta. Le ulteriori autodenunce o le denunce che non rispettano le condizioni rimangono punibili.

Il contribuente che si decide a sottrarre imposte contando di beneficiare dell'autodenuncia esente da pena dovrà comunque essere consapevole che l'esenzione sarà accordata soltanto se, in seguito all'autodenuncia, verranno sottoposti all'autorità

tutti i giustificativi degli ultimi dieci anni necessari a calcolare il recupero d'imposta e gli interessi di mora. Qualora l'autorità fiscale giunga alla conclusione che la sottrazione d'imposta si estende oltre quanto dichiarato nell'autodenuncia, l'esenzione dalla pena non sarà accordata. Il contribuente si esporrà così non soltanto a sanzioni fiscali, bensì anche eventualmente a sanzioni penali.

Per quanto concerne la semplificazione del recupero d'imposta non è da escludere che il contribuente possa essere spinto in una certa misura alla sottrazione d'imposta perché i suoi eredi avranno la possibilità di domandare che il recupero d'imposta (compresi gli interessi di mora) sia calcolato soltanto sui tre anni trascorsi. Già oggi gli eredi non possono essere puniti per le sottrazioni d'imposta commesse dal defunto. Se una tale prospettiva dovesse effettivamente portare a un aumento delle sottrazioni d'imposta sono prevedibili minori entrate.

Un tale modo di procedere è tuttavia vantaggioso per gli eredi soltanto se la sottrazione d'imposta risale ad almeno quattro anni prima del decesso del contribuente, poiché il recupero d'imposta è calcolato sui tre anni che precedono la sua morte. Disposizioni di morte prese all'ultimo momento non producono dunque risparmi sulle imposte.

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

Il recupero d'imposta semplificato in caso di successione non dovrebbe avere ripercussioni sull'effettivo del personale. È sì previsto un aumento del numero delle procedure di recupero d'imposta in caso di successione, tuttavia questo maggior onere lavorativo dovrebbe essere compensato dalla semplificazione della procedura (riduzione del recupero d'imposta da 10 a 3 anni).

Sul piano dell'autodenuncia esente da pena, ci si attende un aumento delle procedure di recupero d'imposta, specie nella fase iniziale successiva all'entrata in vigore della legge. Poiché il contribuente che vuole beneficiare dell'autodenuncia esente da pena deve dichiarare tutti gli elementi della sua sostanza, tali procedure non implicheranno un aumento sostanziale dell'onere lavorativo. Per i casi complessi o di una certa importanza è nondimeno ipotizzabile un certo supplemento di lavoro. È tuttavia difficile quantificare il maggior onere lavorativo, poiché quest'ultimo dipende dal numero delle nuove autodenunce, nonché dalla loro portata e complessità. I costi di un eventuale maggior onere saranno comunque coperti grazie ai maggiori introiti.

## **3.2 Ripercussioni sull'economia**

Considerata la natura delle cose, non esistono dati affidabili sull'entità dei redditi e della sostanza non dichiarati. È inoltre difficile stimare quante persone faranno uso della possibilità dell'autodenuncia esente da pena nonché l'ammontare dei fondi che verranno regolarmente tassati. Non sono neppure disponibili dati empirici utili. Una volta amnistiati, i fondi potranno anche essere utilizzati per investimenti ordinari, cosa che prima non accadeva, poiché le persone interessate temevano che le autorità fiscali avrebbero scoperto la sottrazione d'imposta. Se per effetto delle misure previste aumenterà il gettito fiscale, i maggiori introiti potrebbero essere utilizzati per diminuire le imposte, ciò che influirà positivamente sulla crescita economica.

#### **4 Relazioni con il programma di legislatura e con il piano finanziario**

Il progetto è annunciato nel rapporto sul programma di legislatura 2003–2007 (FF 2004 1015). Le ripercussioni finanziarie della presente modifica legislativa non figurano nel piano finanziario.

#### **5 Costituzionalità**

In materia di imposte dirette, l'articolo 128 Cost. abilita la Confederazione a riscuotere un'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche. L'articolo 129 Cost. attribuisce inoltre alla Confederazione la competenza e il mandato di garantire l'armonizzazione delle imposte dirette federali, cantonali e comunali. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Il presente disegno è dunque conforme alla Costituzione.