Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo

Berna, dicembre 2014

Spiegazioni relative alla revisione dell'ordinanza del DFF concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta (Ordinanza sul condono dell'imposta; RS *642.121*)

1 Introduzione

1.1 Situazione iniziale

Secondo la legislazione in vigore le domande di condono dell'imposta federale diretta sono esaminate dai Cantoni e dalla Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC). La CFC decide in merito alle domande il cui importo è pari almeno a 25 000 franchi all'anno. Anche gli iter ricorsuali sono bipartiti. Le norme in materia di condono della Confederazione sono disciplinate dagli articoli 102 capoverso 4 e 167 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS *642.11*) e dall'ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) del 19 dicembre 1994 concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta (ordinanza sul condono dell'imposta; RS *642.121*). Oltre alle disposizioni relative alle autorità cantonali di condono e alla procedura dinanzi alla CFC, l'ordinanza sul condono dell'imposta contempla anche disposizioni dettagliate sulle condizioni materiali del condono dell'imposta.

Nel quadro della legge federale concernente la nuova disciplina del condono dell'imposta (legge sul condono dell'imposta), adottata dal Parlamento lo scorso 20 giugno 2014, i Cantoni hanno ora la competenza di esaminare tutte le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta. La CFC può pertanto essere soppressa. I Cantoni designano l'autorità cantonale competente per il condono dell'imposta federale diretta. Contro le decisioni in materia di condono dell'imposta federale diretta è possibile ricorrere ai medesimi rimedi giuridici applicabili in ambito di condono delle imposte cantonali sul reddito e sull'utile. Introducendo una modifica dell'articolo 83 lettera m della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF; RS *173.110*), la legge sul condono dell'imposta schiude la via al ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, sia per quanto concerne le decisioni di condono dell'imposta federale diretta, sia per quanto riguarda le decisioni di condono delle imposte cantonali e comunali sul reddito e sull'utile. Ciò sarà tuttavia possibile soltanto se si pone una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante.

Alcune disposizioni della vigente ordinanza sul condono dell'imposta vengono elevate a livello di legge nel senso del principio di legalità. Ciò riguarda ad esempio alcuni motivi di diniego del condono dell'imposta elencati nel nuovo articolo 167*a n*LIFD – come ad esempio quando

la situazione di bisogno sia stata causata dalla rinuncia volontaria a redditi e patrimoni – oppure la disposizione in materia di procedura dell'articolo 167*d* capoverso 2 *n*LIFD in virtù della quale l'autorità di condono può decidere di non entrare nel merito della domanda se il richiedente, nonostante ingiunzione e diffida, rifiuta di prestare la collaborazione necessaria e ragionevolmente esigibile (cfr. sui dettagli la tabella delle concordanze in allegato).

Il nuovo diritto è applicabile a tutte le domande di condono dell'imposta federale diretta pendenti presso la CFC o nei Cantoni il giorno dell'entrata in vigore della legge sul condono dell'imposta.

L'articolo 167*f n*LIFD contiene la delega di competenza al DFF in vista della precisazione delle disposizioni legali in un'ordinanza del Dipartimento.

1.2 Entrata in vigore della legge sul condono dell'imposta

Il Consiglio nazionale e il Consiglio degli Stati hanno adottato la legge sul condono dell'imposta nel quadro dei voti finali del 20 giugno 2014. La sua pubblicazione ufficiale nel Foglio federale è avvenuta il 1° luglio 2014[1], mentre il termine di referendum è scaduto infruttuoso il 9 ottobre 2014. Nella sua seduta del 5 novembre 2014, il Consiglio federale ha deciso di porre in vigore la legge sul condono dell'imposta con effetto dal 1° gennaio 2016.

In vista dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni legali sul condono dell'imposta occorre rielaborare fondamentalmente l'ordinanza sul condono dell'imposta in base alla delega di competenza dell'articolo 167*f n*LIFD. Sotto il profilo della sistematica, l'ordinanza viene struttura a nuovo. Il disegno di ordinanza si rifà al riguardo alla struttura in tre parti (condizioni, motivi di diniego, procedura di condono) prescritta nell'articolo 167*f n*LIFD. Le modifiche dell'ordinanza proposte sono spiegate qui appresso articolo per articolo, facendo riferimento anche alle nuove norme in materia di condono della LIFD nella versione della legge sul condono dell'imposta (più sopra e più avanti detta «*n*LIFD») e alla vigente ordinanza sul condono dell'imposta[2].

Dato che oltre la metà delle disposizioni dell'ordinanza in vigore deve essere modificata, l'attuale ordinanza deve essere abrogata e posta in vigore una nuova ordinanza. Nella versione tedesca il titolo dell'ordinanza è stato leggermente modificato.

[1] FF **2014** 4497

[2] Cfr. anche la tabella delle concordanze in allegato

2 Spiegazioni delle singole disposizioni

Articolo 1 (Oggetto)

Il nuovo articolo 1 prescrive il contenuto normativo determinante dell'ordinanza riveduta.

Articolo 2 Bisogno nel caso delle persone fisiche

I capoversi 1 e 2 corrispondono materialmente all'articolo 9 capoversi 1 e 2 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta con modifiche redazionali.

Secondo il capoverso 2, come nel diritto attuale, è data sproporzione rispetto alla capacità finanziaria, in particolare quando il debito fiscale nonostante la riduzione del tenore di vita al minimo esistenziale secondo il diritto in materia d'esecuzione e fallimento non può essere completamente estinto entro un «termine prevedibile». Secondo la prassi, con «prevedibile» si intendono due fino a tre anni (caso normale) e quattro fino a sei anni (prassi di condono più severa, tra l'altro per le multe per contravvenzioni).

Situazione di bisogno in assenza di reddito e sostanza
L'articolo 9 capoverso 2 dell'attuale ordinanza stabilisce che quando un contribuente non dispone né di reddito né di sostanza, oppure quando i poteri pubblici devono assumere il suo mantenimento e quello della famiglia esiste *in ogni caso* una situazione di bisogno. Nella prassi il tenore di questa disposizione è fonte di false aspettative, in quanto dal momento che la situazione di bisogno viene approvata, si deduce che anche la domanda di condono deve essere senz'altro approvata. Tuttavia, anche per i beneficiari di aiuti sociali, il condono può essere preso in considerazione solo se tutte le condizioni del diritto in materia di condono della Confederazione, che peraltro anche gli altri richiedenti il condono dell'imposta devono adempiere, sono soddisfatte. Di principio il condono deve essere respinto quando la situazione di bisogno è solo provvisoria o il richiedente ha altri debiti. Per questi motivi l'articolo 9 capoverso 2 viene ripreso nel capoverso 1 lettera a dal punto di vista del contenuto, ma in veste adeguata rispetto all'attuale ordinanza.

Articolo 3 Cause del bisogno nel caso delle persone fisiche

L'articolo 3 disciplina le tipiche cause che possono condurre a una situazione di bisogno.

Per l'essenziale il capoverso 1 corrisponde nel contenuto all'attuale ordinanza sul condono dell'imposta (art. 10 cpv. 1). La lettera d dell'articolo 10 capoverso 1 dell'attuale ordinanza è inserita nella lettera a (n. 2). Come sinora, le cause elencate e le situazioni particolari non sono esaustive e devono inoltre aver condotto a un peggioramento essenziale della situazione economica del richiedente (lett. a). Pertanto, per il richiedente devono aver avuto ripercussioni negative – essenziali e persistenti – anche sotto il profilo economico. Ciò significa anche che l'onere economico definitivo deve essere sopportato dal richiedente e non devono essere terzi (enti pubblici, assicurazioni, in particolare assicurazioni malattia) a sopportare i costi. La lettera b corrisponde all'articolo 10 capoverso 1 lettera b dell'attuale ordinanza. Secondo la prassi questa disposizione è applicata solo in casi eccezionali. Si potrebbe trattare

ad esempio di costi elevati di malattia o cure non sopportati da terzi oppure aiuti sociali percepiti che devono essere rimborsati. La lettera c disciplina, come sinora, le condizioni specifiche di condono per le persone esercitanti attività lucrativa indipendente. Non viene ripreso il riferimento alla simmetria dei sacrifici tra creditori dell'attuale ordinanza. Anche per questa categoria di persone si applica il capoverso 2.

Il capoverso 2 corrisponde materialmente all'articolo 10 capoverso 2 dell'attuale ordinanza.

Secondo il nuovo capoverso 3 le perdite di reddito e le spese che sono già state ampiamente prese in considerazione all'atto della tassazione o del calcolo dell'imposta non possono essere riconosciute come cause del bisogno (capoverso 3 primo periodo). La disposizione illustra la prassi già in vigore. Questo vale ad esempio per i costi di malattia e infortunio presi in considerazione nella tassazione con la deduzione di cui all'articolo 33 capoverso 1 lettera h LIFD o per le fluttuazioni di reddito di cui al capoverso 3 secondo periodo (cfr. art. 12 cpv. 1 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta).

Rilevanza delle cause del bisogno
L'articolo 2 capoverso 2 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta stabilisce che è irrilevante per la decisione di condono il motivo per il quale il contribuente è caduto nel bisogno che fa valere. Nella prassi in materia di condono è emerso che spesso va rimproverato il comportamento passato del richiedente, in particolare il tenore di vita eccessivo secondo l'articolo 3 capoverso 2 (art. 10 cpv. 2 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta). L'articolo 2 capoverso 2 dell'attuale diritto genera dunque false aspettative, per cui questa disposizione non è ripresa nel nuovo diritto.

Articolo 4 Bisogno e relative cause nel caso delle persone giuridiche

Capoverso 1: la definizione del bisogno e delle sue cause nel caso delle persone giuridiche è ora estrapolata dalle disposizioni concernenti le cause del bisogno nel caso delle persone fisiche. Al riguardo, i criteri specifici, che valgono per il condono delle persone giuridiche, sono ora indicate esplicitamente in un atto normativo. Dal punto di vista del contenuto si fondano sulla prassi in materia di condono delle persone giuridiche. Senso e scopo del condono è permettere la sopravvivenza (economica) della persona. In parte, le condizioni, i motivi di diniego e le cause del bisogno menzionati nella legge e nell'ordinanza sul condono dell'imposta sono fatti su misura per le persone fisiche. Tuttavia alcuni si applicano per analogia anche alle persone giuridiche. Una persona giuridica è caduta nel bisogno in particolare quando deve essere risanata (cfr. cpv. 1 lett. a) o l'intero importo dovuto secondo la lettera b è sproporzionato alla sua capacità finanziaria. Dato che però, per le persone giuridiche – diversamente da quelle fisiche – giustamente non si può parlare di un diritto alla garanzia del minimo esistenziale, devono essere soddisfatte condizioni specifiche (cfr. cpv. 2). Se alla fine mancano unicamente liquidità, deve essere presa in conto una dilazione secondo l'articolo 14 capoverso 3 piuttosto che un condono.

Secondo il capoverso 2 della nuova ordinanza, la persona giuridica deve aver subito una perdita di capitale o un indebitamento eccessivo, al punto da mettere in pericolo la propria esistenza economica e i posti di lavoro. Si considera che una persona giuridica deve essere risanata quando risulta una perdita di capitale secondo l'articolo 725 capoverso 1 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO; RS 220) o un'eccedenza di debiti secondo l'articolo 725 capoverso 2 CO. La persona giuridica e i suoi partecipanti devono attuare ampie misure di risanamento e devono fornire prestazioni di risanamento. Sulla base

dell'articolo 11 capoverso 1 e 2, devono illustrare fino a che punto le cause del bisogno vengono eliminate con le misure menzionate e la continuità della società nonché il mantenimento dei posti di lavoro sono garantiti. In altre parole, il condono dell'imposta presuppone il successo delle misure di risanamento. Quali mezzi di prova entrano in linea di conto i seguenti documenti: documenti riguardanti il risanamento quali conti annuali e relazioni sulla gestione, rapporto e verbale dell'assemblea generale concernenti la decisione di misure di risanamento, piano di risanamento, dichiarazione di retrocessione di rango dei soci che concedono mutui nonché un elenco dei debiti e dichiarazioni di altri creditori in merito a una rinuncia (parziale) ai loro crediti.

Secondo le nuove disposizioni del capoverso 3, il condono dell'imposta è respinto se la necessità di risanamento è riconducibile a eccessivi vantaggi valutabili in denaro come distribuzioni palesi od occulte di utili o quando la persona giuridica non era dotata di un capitale proprio sufficiente. Le conseguenze economiche di eventuali colpe da parte di organi, decisori e titolari di quote non possono nemmeno essere eliminate con una rinuncia a imposte da parte degli enti pubblici interessati, ma devono essere sopportati dalle stesse persone menzionate.

Articolo 5 Diritto al condono

Articolo 5: la disposizione dell'ordinanza nell'articolo 2 capoverso 1 periodo 1 del diritto vigente, secondo cui il richiedente ha diritto al condono quando le condizioni legali sono soddisfatte, è ripresa con una nuova formulazione. Per quanto concerne la questione se il contribuente ha diritto al condono, nella prassi e nella letteratura regnano annose divergenze d'opinione.

Il Tribunale federale nega l'esistenza di un diritto al condono in ambito di imposta federale diretta[3]. Nella sua precedente giurisprudenza il Tribunale federale ha già però anche affermato che, se del caso, è possibile concedere il diritto al condono al contribuente. Ne sarebbe ad esempio il caso se, nonostante la «formulazione potestativa» della legge tributaria, *risultasse chiaramente* dall'ordinanza di esecuzione che le imposte devono essere condonate in presenza di determinate condizioni[4]. Nella sua sentenza 2D_27/2013, 2D_28/2013 del 27 giugno 2013 il Tribunale federale constata che il Dipartimento federale delle finanze non potrebbe legiferare in deroga all'interpretazione della norma (art. 167 cpv. 1 LIFD) data dallo stesso Tribunale federale (consid. 2 della sentenza citata). Il Tribunale amministrativo federale, l'istanza di ricorso contro le decisioni della CFC, si è chiaramente pronunciato a favore di un diritto al condono[5].

Le nuove disposizioni della legge del 20 giugno 2014 sul condono dell'imposta e l'ordinanza riveduta sul condono dell'imposta stabiliscono le singole condizioni del condono dell'imposta in maniera più precisa rispetto a finora, ragion per cui nel frattempo esse dovrebbero essere sufficientemente definite nel senso del considerando 2.2 della sentenza 2P.307/2004 del 9 dicembre 2004 del Tribunale federale. Il fatto che come in precedenza l'articolo 167 capo-

[3] Sentenza del Tribunale federale 2D_42/2014, 2D_43/2014 dell'11 maggio 2014, con rinvii.

[4] Cfr. le sentenze del Tribunale federale 2P.307/2004 del 9 dicembre 2004, consid. 2.2 e 2P.316/2003 del 19 dicembre 2003, consid. 1; sentenza del Tribunale federale del 30 aprile 1975, consid. 2, pubblicata in ASA 44 (1975/1976), pag. 618.

[5] Cfr. STFA 2009/45 = sentenza del Tribunale amministrativo federale A-3663/2007 dell'11 giugno 2009, consid. 2.2. Cfr. sul tutto anche il messaggio concernente la legge sul condono dell'imposta (FF **2013** 7239, 7242) e in particolare Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo 2012, pagg. 230–233, con ulteriori rinvii.

verso 1 *n*LIFD nella versione della legge del 20 giugno 2014 sul condono dell'imposta sia strutturato come «norma potestativa» non è pertanto determinante. Queste modalità di espressione utilizzate nella maggior parte delle leggi, secondo cui il «condono può essere concesso», rinviano unicamente all'apprezzamento che le autorità di condono devono usare nell'accettazione dei motivi di condono[6]. Il mantenimento della «formulazione potestativa» all'articolo 167 capoverso 1 *n*LIFD ammette da parte delle autorità di esecuzione della legge e dei tribunali l'interpretazione secondo cui è dato diritto al condono dell'imposta se sono soddisfatte le condizioni e non vi sono motivi di diniego. È quindi giustificato stabilirlo come finora in una disposizione dell'ordinanza.

Articolo 6 Oggetto

L'articolo 6 corrisponde per l'essenziale all'articolo 7 capoversi 1-3 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta (cfr. anche il tenore dell'art. 167 cpv. 1 *n*LIFD).

Il capoverso 1 lettera a stabilisce d'ora in poi espressamente che con il concetto «imposte» si intendono anche i «recuperi d'imposta», che differiscono solo formalmente dalle imposte ordinarie dovute. Il capoverso 1 lettera b precisa che si tratta di interessi di mora. Il capoverso 1 lettera c corrisponde all'articolo 7 capoverso 1 lettera c dell'attuale ordinanza, ma è stato riformulato. Sotto il profilo del diritto materiale si applica ora la limitazione dell'articolo 167 capoverso 3 *n*LIFD, in virtù della quale le multe e i recuperi d'imposta sono condonati soltanto in casi eccezionali motivati.

Secondo la legislazione in materia di imposta federale diretta le multe per delitti fiscali come la frode fiscale (art. 186 LIFD) e l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 187 LIFD) non sono invece suscettibili di condono in assenza di menzione all'articolo 167 capoverso 1 *n*LIFD (lo stesso dicasi anche nel caso dell'attuale art. 167 cpv. 1 LIFD). Sempre secondo la LIFD non sono suscettibili di condono come finora – anche per mancanza di una menzione esplicita – le spese di riscossione, come ad esempio le spese di esecuzione.

I capoversi 2 e 3 corrispondono all'attuale articolo 7 capoversi 2 e 3. La condizione obiettiva, secondo cui un condono può essere accordato solo quando la tassazione è definitiva e il credito fiscale è già cresciuto in giudicato, è tuttavia ora regolata in una propria disposizione sulla presentazione della domanda (art. 8).

L'enumerazione di cui all'articolo 6 è esaustiva.

Articolo 7 Contenuto

Le esigenze di forma e il contenuto essenziale della domanda di condono sono ora disciplinati a livello di legge, all'articolo 167*c* *n*LIFD. A livello di ordinanza, nell'articolo 7 si stabilisce ora inoltre che nella sua domanda il richiedente deve indicare di volta in volta per quali anni fiscali e per quali imposte chiede il condono dell'imposta. In tal modo viene fissato l'oggetto della domanda di condono. Di norma l'autorità di esazione competente esige pure dal richiedente che versi la parte delle imposte dovute che non è oggetto della domanda di condono, in modo da evitare arretrati eccessivi di imposte e interessi di mora. Se non è chiaro per qua-

[6] Cfr. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6a ed., Zurigo 2002, pag. 348.

le anno fiscale e quale importo la domanda di condono è presentata, il richiedente ha la possibilità di completare la sua richiesta.

Articolo 8 Presentazione della domanda

Secondo l'articolo 8 primo periodo, una domanda di condono può essere presentata solo quando la tassazione è cresciuta in giudicato. Nella LIFD, il condono dell'imposta è attribuito sistematicamente alla riscossione dell'imposta e non alla tassazione. Il condono in quanto istituto va tuttavia oltre la mera procedura di riscossione, in quanto il credito fiscale si estingue per l'ammontare del condono[7]. L'articolo 8 secondo periodo corrisponde materialmente all'articolo 1 capoverso 2 dell'attuale ordinanza. Per quanto riguarda la riscossione delle imposte, la correttezza materiale di una tassazione non deve più essere esaminata.

Articolo 9 Luogo di presentazione e conferma di ricezione

L'articolo 9 capoverso 1 riprende una parte dell'articolo 8 capoverso 1 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta. Tuttavia in futuro i Cantoni stabiliscono – di norma nelle loro ordinanze d'esecuzione della LIFD – l'autorità alla quale deve essere presentata la domanda di condono dell'imposta federale diretta. È ipotizzabile che le domande di condono delle imposte cantonali e comunali e dell'imposta federale diretta debbano essere presentate a un'unica autorità. I Cantoni sono comunque liberi di adottare un disciplinamento diverso.

Come per il diritto vigente, l'autorità competente conferma al richiedente la ricezione della domanda di condono secondo il capoverso 2.

Articolo 10 Decesso del richiedente

Rispetto all'articolo 17 capoverso 1 dell'attuale ordinanza sul condono, il capoverso 1 presenta unicamente modifiche redazionali.

Capoverso 2: come sinora l'erede può presentare una domanda di condono sulla base delle disposizioni concernenti il condono dell'imposta della LIFD e dell'ordinanza sul condono dell'imposta. Con la nuova formulazione del capoverso 2 si chiarisce che solo il singolo erede, personalmente, e non la comunità ereditaria nel suo insieme può presentare una domanda di condono (in base alle disposizioni concernenti il condono dell'imposta della LIFD e dell'ordinanza sul condono dell'imposta). Sono determinanti le situazioni economica e personale del singolo erede.

Articolo 11 Basi decisionali

Il capoverso 1 corrisponde ampiamente all'attuale articolo 2 capoverso 1 secondo periodo. Le autorità di condono competenti hanno un margine discrezionale. Per la valutazione delle condizioni e dei motivi di diniego devono tener conto di tutti i fatti essenziali.

[7] Cfr. al riguardo Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo 2012, pag. 208 seg.

Il capoverso 2 lettere a-c corrisponde nel contenuto alle disposizioni dell'articolo 3 capoverso 1 dell'attuale ordinanza. Per la valutazione della domanda è determinante l'intera situazione economica del richiedente, in particolare i redditi, le uscite, la sostanza e i debiti. Le condizioni esistenti al momento dell'esame della domanda di condono non sono prioritariamente determinanti (cfr. formulazione nell'ordinanza in vigore), ma costituiscono unicamente il punto di partenza della valutazione. Diversamente quanto sinora disciplinato, nell'approccio fondato sul passato non bisogna più basarsi sull'evoluzione intervenuta dopo la tassazione (secondo l'art. 3 cpv. 1 secondo periodo dell'ordinanza in vigore), ma in determinati casi sull'evoluzione a partire dal periodo fiscale a cui si riferisce la domanda di condono (cfr. art. 167*a* lett. b *n*LIFD). Se ad esempio un richiedente consegue proventi straordinari, occorre effettuare al momento della loro percezione riserve adeguate in vista delle imposte non ancora tassate e se del caso contestate. In una procedura di sottrazione il richiedente dispone fin dall'avvio della procedura della possibilità di costituire riserve per gli importi di imposta a venire. Per motivi di parità di trattamento giuridico dei contribuenti, il condono deve rimanere una rara eccezione, concessa solo a determinate condizioni. Bisogna evitare che negli anni seguenti vengano presentate nuove domande di condono per gli stessi motivi. L'autorità di condono valuta quindi – secondo il nuovo capoverso 2 lettera d introdotto con la presente revisione – se il richiedente ha adottato misure per il miglioramento della propria capacità finanziaria e se ha chiesto prestazioni cui avrebbe diritto (tra l'altro indennità giornaliere dell'assicurazione contro la disoccupazione o prestazioni complementari) o se si è impegnato nella ricerca di un posto di lavoro[8]. Queste misure spettano al richiedente già in virtù dell'articolo 167*a* lett. d *n*LIFD secondo cui una rinuncia volontaria alle proprie fonti di reddito senza grave motivo può portare a un diniego della domanda di condono. Nel caso di un indebitamento eccessivo occorre sottolineare che con le rinunce dei creditori terzi ai propri crediti secondo l'articolo 3 capoverso 2 oppure con il concordato extragiudiziale o l'appuramento bonale dei debiti mediante trattative private secondo l'articolo 16, i debiti devono essere ridotti a un livello sostenibile e si può quindi raggiungere l'obiettivo di un risanamento duraturo.

Il capoverso 3 corrisponde materialmente all'attuale ordinanza sul condono dell'imposta. L'applicabilità del minimo esistenziale ai sensi della legislazione in materia di esecuzione e fallimento nella procedura di condono è indiscussa nella prassi a livello svizzero e viene pertanto mantenuta anche nell'ordinanza riveduta. Sono determinanti al riguardo le singole direttive cantonali per il calcolo del minimo esistenziale ai sensi della legislazione in materia di esecuzione e fallimento.

Articolo 12 Pagamento delle imposte durante la procedura

L'articolo 12 corrisponde nel contenuto all'articolo 7 capoverso 4 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta.

Articolo 13 Pagamento delle imposte con la sostanza

Capoverso 1: secondo l'articolo 11 capoverso 1 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta, un condono deve essere concesso qualora non sia possibile esigere un indebitamento o la realizzazione del patrimonio per il pagamento del debito fiscale. L'articolo 13

[8] Crf. Sentenza del Tribunale amministrativo federale A-3888/2013 del 18 novembre 2013 consid. 3.3.2

capoverso 1 prevede (con una formulazione un po' diversa) che l'autorità di condono verifichi se, e in che misura, il pagamento delle imposte dovute con la sostanza sia ragionevolmente esigibile.

Il capoverso 2 corrisponde nel contenuto per l'essenziale all'articolo 11 capoverso 1 terzo periodo dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta. Dal punto di vista terminologico si parla ora di «imposte su proventi unici» (cfr. al riguardo art. 16 cpv. 1 LIFD). Per quanto riguarda le imposte su proventi unici, il pagamento con la sostanza è in ogni caso ragionevole. Rientrano ad esempio in questa categoria i proventi unici da un rapporto di lavoro di diritto privato o pubblico ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1 LIFD o i proventi unici dall'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità, da istituzioni della previdenza professionale e da forme riconosciute di previdenza individuale vincolata, comprese le liquidazioni in capitale e il rimborso dei versamenti, premi e contributi (art. 22 cpv. 1 LIFD). Le imposte sugli utili in capitale e gli utili di liquidazione non sono più menzionati in particolare quale esempio nell'articolo 11 capoverso 1 periodo 3 dell'attuale ordinanza. Si intendono i proventi da attività lucrativa indipendente, come ad esempio gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale, rispettivamente il trasferimento equiparato all'alienazione dalla sostanza commerciale nella sostanza privata (cfr. per il dettaglio l'art. 18 cpv. 2 LIFD). Nei casi di «proventi unici» o non regolari si applicano condizioni più elevate in materia di condono. Le prestazioni menzionate qui sopra sono di norma ottenute in aggiunta ai proventi ordinari, che coprono in genere il fabbisogno vitale dei richiedenti. Pertanto esse non sono necessarie al sostentamento. È possibile attendersi che vengano già effettuate riserve costituite con la prestazione ottenuta, in maniera tale che rimanga sufficiente sostanza patrimoniale all'atto della fatturazione dell'imposta federale diretta, cosa che può essere derivata dai motivi di diniego di cui all'articolo 167*a* lettere b–d *n*LIFD. Come nella legislazione in vigore le imposte sugli utili in capitale e sugli utili di liquidazione devono essere pagate con la sostanza patrimoniale.

Secondo il capoverso 3 periodo 1 per sostanza si intende come sinora la sostanza netta valutata al suo valore venale. Si precisa che si tratta di sostanza netta. Il secondo periodo corrisponde all'articolo 11 capoverso 2 secondo periodo dell'attuale ordinanza. Rispetto alla legislazione in vigore viene capovolta la successione dei concetti di «aspettative» e di «prestazioni di uscita non liberamente disponibili», per cui diviene chiaro che nel secondo periodo non sono comprese aspettative diverse da quelle della legge del 17 dicembre 1993 sul libero passaggio (LFLP; RS *831.42*).

Anche il capoverso 4 è stato ripreso dal diritto attuale (cfr. Art. 11 cpv. 2 primo periodo). L'importanza pratica di questa disposizione è comunque sminuita a mente dell'obbligo della previdenza professionale in vigore dal 1° gennaio 1985 e dell'introduzione, dal 1° gennaio 2011, dell'imposizione privilegiata degli utili di liquidazione in caso di cessazione definitiva dell'attività lucrativa indipendente dopo il compimento dei 55 anni o per incapacità di esercitare tale attività in seguito a invalidità ai sensi dell'articolo 37*b* LIFD.

Articolo 14 Decisione

Capoverso 1: nell'ordinanza si disciplina ora espressamente che la concessione di un condono può essere vincolata a condizioni e oneri. Nella prassi queste disposizioni accessorie per decidere in merito al condono dell'ammontare dell'imposta, sono già possibili e disponibili. Un condono parziale dell'ammontare dell'imposta è, ad esempio, vincolato alla condizione (sospensiva) del pagamento rateale dell'importo residuo entro un determinato termine, con

l'effetto che il credito fiscale secondo il capoverso 2 lettera a si estingue solo se la condizione è adempiuta. Per le persone giuridiche il condono (parziale) può essere ad esempio vincolato alla condizione che l'esercizio rimanga garantito durante un determinato periodo e i posti di lavoro siano assicurati. Già con il diritto in vigore è presa in considerazione una garanzia, allorquando la sostanza, ad esempio un immobile permanentemente occupato per uso proprio, costituisce una parte integrante indispensabile della previdenza per la vecchiaia (cfr. art 13 cpv. 4 lett. b del presente progetto di ordinanza e art. 11 cpv. 2 primo periodo dell'ordinanza sul condono dell'imposta in vigore).

Secondo il capoverso 2 lettera a, il credito fiscale si estingue solo quando le condizioni e gli oneri secondo il capoverso 1 sono soddisfatti e quando, secondo la lettera b, il condono non è stato ottenuto mediante sottrazione d'imposta o un delitto fiscale in base agli articoli 175 segg. e 186 segg. LIFD.

Il capoverso 3 menziona espressamente che nel caso delle facilitazioni di pagamento ai sensi dell'articolo 166 LIFD si possono autorizzare pagamenti rateali o accordare una dilazione (cfr. cpv. 3 alla fine). Ciò corrisponde alla normativa in vigore e tiene conto dei casi, frequenti nella prassi, nei quali è invero riconosciuta una situazione di bisogno al momento della presentazione della domanda o al momento della decisione, ma in cui tale situazione è soltanto passeggera per un motivo qualsiasi – ad esempio a causa di una richiesta pendente di erogazione di prestazioni dell'assicurazione per l'invalidità, di un processo in corso o di una valutazione ancora incerta della sostanza. In questi casi la domanda di condono va respinta e va concessa una proroga, di norma fino a quando la situazione economica è chiarita.

Dal punto di vista del contenuto il capoverso 4 corrisponde all'articolo 23 capoverso 3 dell'attuale ordinanza. Si precisa che si tratta di un interesse di mora.

Articolo 15 Procedura d'esecuzione forzata e di liquidazione: fallimento, concordato giudiziale, liquidazione

Il capoverso 1 corrisponde ampiamente all'articolo 14 capoverso 1 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta. La durata della dilazione, concessa ai fini dell'esecuzione del risanamento, era finora concessa per sei mesi al massimo. D'ora in poi i sei mesi costituiranno un valore indicativo. In casi eccezionali motivati, può essere concesso un termine più lungo.

Il capoverso 2 primo periodo viene completato rispetto all'articolo 14 capoverso 2 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta nel senso che il pertinente credito d'imposta si estingue in applicazione della legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento (LEF; RS *281.1*) – questo mediante conferma del concordato secondo l'articolo 306 LEF. Il condono di questo importo d'imposta è pertanto escluso. La parte del credito fiscale non estinta con la conferma del concordato deve essere pagata in base al concordato. Sarebbe contradditorio mantenere la procedura di condono per questo importo. La procedura di condono diviene senza oggetto in caso di approvazione del dividendo del concordato. Se il richiedente fa fallimento, dal canto suo l'autorità di condono non ha più competenza decisionale. Diversamente dal caso del concordato giudiziale, il credito fiscale non si estingue parzialmente, ma viene rilasciato un attestato di carenza di beni per l'importo scoperto residuo (cfr. art. 265 cpv. 1 LEF). Mentre secondo l'articolo 14 capoverso 2 secondo periodo dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta il condono è «escluso» in caso di fallimento, il capoverso 2 secondo periodo precisa che la procedura di condono diviene senza oggetto in entrambi i casi (concordato giudiziale e fallimento).

Capoverso 3: se il richiedente si trova in liquidazione, la sua domanda è respinta come secondo l'articolo 14 capoverso 3 dell'attuale ordinanza.

Articolo 16 Procedura d'esecuzione forzata e di liquidazione: concordato extragiudiziale e appuramento bonale dei debiti mediante trattative private

L'articolo 16 corrisponde in parte all'articolo 15 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta. La disposizione viene completata con l'istituto dell'«appuramento bonale dei debiti mediante trattative private» (art. 333–336 LEF), introdotto con la revisione della LEF del 1994. Anche nel caso dell'appuramento bonale dei debiti mediante trattative private si tratta di un accomodamento extragiudiziale che non necessita della conferma del giudice.
L'appuramento bonale dei debiti mediante trattative private è vincolante per i soli creditori che vi aderiscono, proprio come nel caso del concordato extragiudiziale. I Cantoni decidono l'autorità competente per l'imposta federale diretta in un concordato extragiudiziale o in un appuramento bonale dei debiti mediante trattativa privata. L'articolo 15 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta dichiara invece competente l'«autorità di esazione». Affinché l'autorità cantonale possa dare il proprio accordo, da ora non è necessaria solo l'approvazione della maggioranza, bensì l'approvazione della maggioranza «preponderante» degli altri creditori di pari grado, ossia almeno i due terzi dei creditori. I crediti rappresentati da questi creditori devono inoltre costituire almeno i tre quarti (secondo il diritto in vigore almeno la metà) dei crediti totali della terza classe (cfr. al riguardo l'art. 219 LEF). Questo inasprimento si prefigge di garantire maggiormente rispetto ad oggi che la simmetria dei sacrifici tra i creditori del richiedente sia rispettata. Come prima, un singolo creditore che si rifiuta di partecipare al risanamento può tuttavia essere escluso da un concordato extragiudiziale o da un appuramento bonale dei debiti mediante trattative private e venire soddisfatto completamente. Ciò è ammissibile quando gli altri creditori ne sono informati e hanno approvato questa soluzione. Le disposizioni giuridico-materiali sul condono dell'imposta, come ad esempio le condizioni per il condono ai sensi dell'articolo 167 capoversi 1 e 2 *n*LIFD e i motivi di diniego secondo l'articolo 167a *n*LIFD, sono pure applicabili dal momento che viene verificato se può essere concesso il condono nel quadro del concordato extragiudiziale o l'appuramento bonale dei debiti mediante trattative private. Infine, la situazione economica del richiedente deve poter essere risanata durevolmente con il concordato extragiudiziale o l'appuramento bonale dei debiti mediante trattative private. Non è pertanto sufficiente che con pochi creditori si esegua solo un risanamento parziale.

Articolo 17 Procedura d'esecuzione forzata e di liquidazione: riscatto degli attestati di carenza di beni

Capoverso 1: con la sua domanda di riscatto di un attestato di carenza di beni il creditore offre un importo parziale dell'intera somma dovuta. Se la domanda viene accolta l'attestato di carenza di beni viene consegnato per cancellazione al competente ufficio d'esecuzione dopo il pagamento della somma convenuta. Secondo l'articolo 16 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta i principi del condono non vengono applicati nelle procedure di riscatto degli attestati di carenza di beni. Nel nuovo capoverso 1 si chiarisce ora che una domanda di riscatto vale come domanda di condono. Nella procedura di riscatto degli attestati di carenza dei beni si applicano quindi di principio le disposizioni procedurali e le condizioni della LIFD e dell'ordinanza sul condono dell'imposta.

Capoverso 2: si può prescindere dal capoverso 1 in singoli casi motivati. La nuova formulazione del capoverso 2 corrisponde alla prassi attuale. Se l'importo ancora dovuto secondo l'attestato di carenza di beni risultava da un pignoramento dello stipendio nei confronti di una persona nel pieno della sua carriera professionale, all'atto dell'esame della procedura di condono si verifica l'adempimento delle condizioni per un condono. Se si tratta di richiedenti (debitore dell'attestato di carenza di beni) in età di pensionamento e con reddito modesto, l'autorità competente può tuttavia prescindere dall'applicazione della disposizione dell'articolo 167 capoverso 2 *n*LIFD concernente le condizioni del risanamento duraturo e concedere alla persona, nonostante gli altri creditori esistenti, un condono parziale o addirittura totale. In questi casi particolarmente motivati non è più possibile attendersi un miglioramento della situazione economica del richiedente, ragione per cui anche gli altri suoi creditori non possono più approfittare di questa disponibilità da parte della Confederazione. La ripartizione delle competenze è ridefinita. Secondo l'articolo 16 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta il riscatto degli attestati di carenza di beni è di competenza dell'autorità di esazione. Nella nuova ordinanza, invece, i Cantoni definiscono l'autorità competente.

Articolo 18 Relazione con la riscossione delle imposte

I capoverso 1 e 2 corrispondono materialmente al diritto in vigore (art. 27 cpv. 1 e 2). Il capoverso 1 è riformulato.

Secondo il capoverso 2, l'esecuzione forzata è riservata anche dopo la presentazione della domanda di condono, sempre che il richiedente ritarda o impedisce il trattamento della domanda, ad esempio se non fornisce informazioni esaustive sulla sua situazione economica. Le possibilità esistono in quanto per l'imposta federale diretta la domanda di condono può essere liquidata solo dopo ingiunzione e diffida senza estensioni. Se il credito è riscosso mediante esecuzione forzata, il richiedente dovrebbe del resto effettuare i pagamenti con riserva (art. 6 cpv. 3 lett b). In caso contrario l'autorità di condono chiederebbe sulla base dell'articolo 12 capoverso 1 se intende mantenere la domanda[9].

Articolo 19 Spese

L'articolo 19 si riferisce all'articolo 167*d* capoverso 3 *n*LIFD. Nella misura in cui la domanda di condono dell'imposta è palesemente infondata può essere riscossa come finora (cfr. art. 24 cpv. 2 dell'attuale ordinanza sul condono dell'imposta) una tassa di decisione e di cancelleria di almeno 50 e al massimo 1000 franchi. Rispetto al diritto in vigore si precisa che si tratta di una tassa riscossa in funzione del dispendio temporale.

Articolo 20 Abrogazione di un altro atto normativo

Secondo l'articolo 20, l'ordinanza del 19 dicembre 1994 sul condono dell'imposta è abrogata e sostituita dalla presente versione ampiamente riveduta.

[9] Cfr. Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo 2012, pag. 241 seg.

Articolo 21 Entrata in vigore

Secondo l'articolo 21 l'ordinanza riveduta sul condono dell'imposta entra in vigore il 1° gennaio 2016 contemporaneamente alla legge federale del 20 giugno 2014 sul condono dell'imposta.

*****

Allegato
Tabella delle concordanze dell'ordinanza sul condono dell'imposta (normativa in vigore, avamprogetto di nuova normativa) e delle disposizioni sul condono della *n*LIFD.

Allegato

Tabella delle concordanze

Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994 – nuova legislazione in materia di condono della Confederazione

Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994	Nuova legislazione in materia di condono della Confederazione (LIFD del 20 giugno 2014 e ordinanza riveduta sul condono dell'imposta)		Contenuto
	LIFD	Ordinanza sul condono dell'imposta	
art. 1 cpv. 1	art. 167 cpv. 2	----	Obiettivo e scopo del condono
art. 1 cpv. 2	----	art. 8 secondo periodo	Delimitazione alla procedura di tassazione
art. 2 cpv. 1 primo periodo	----	art. 5	Diritto al condono
art. 2 cpv. 1 secondo periodo	----	art. 11 cpv. 1	Decisione secondo un uso corretto dei poteri
art. 2 cpv. 2	----	----	Irrilevanza del motivo della situazione di bisogno (abrogato)
art. 2 cpv. 3	art. 167 cpv. 5	----	Condono nei casi di imposizione alla fonte
art. 3 cpv. 1 e 2	----	art. 11 cpv. 2 lett. a–c e cpv. 3	Fondamenti della decisione di condono
art. 3 cpv. 3	art. 167*a* lett. c	----	Possibilità di pagamento al momento della scadenza
art. 4 cpv. 1–3	----	----	Competenza della CFC (abrogato)
art. 5	----	----	Segreteria della CFC (abrogato)
art. 6	art. 167*b* cpv. 1 e 2	----	Organizzazione dell'autorità cantonale di condono e della procedura
art. 7 cpv. 1 e 2 seconda parte del periodo nonché art. 3	----	art. 6 cpv. 1–3	Oggetto della domanda di condono
art. 7 cpv. 2 prima parte della frase	----	art. 8 primo periodo	Crescita in giudicato della tassazione
Art. 7 cpv. 4	----	art. 12 cpv. 1 e 2	Pagamento durante la procedura
art. 8 cpv. 1 primo periodo	art. 167*c* primo periodo	art. 9 cpv. 1	Luogo di inoltro e forma della domanda di condono

Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994	Nuova legislazione in materia di condono della Confederazione (LIFD del 20 giugno 2014 e ordinanza riveduta sul condono dell'imposta)		Contenuto
	LIFD	**Ordinanza sul condono dell'imposta**	
art. 8 cpv. 1 secondo periodo	----	art. 9 cpv. 2	Conferma della ricezione
art. 8 cpv. 2	art. 167*c* secondo periodo	----	Esposizione della situazione di bisogno
art. 9 cpv. 1	art. 167 cpv. 1	art. 2 cpv. 1 lett. b e cpv. 2, art. 4 cpv.1 lett. b	Definizione della situazione di bisogno
art. 9 cpv. 2	art. 167 cpv. 1	art. 2 cpv. 1 lett. a e art. 4 cpv. 1 lett. a	Situazione di bisogno in senso stretto
art. 10 cpv. 1 lett. a	----	art. 3 cpv. 1 lett. a numeri 1 e 3	Cause di bisogno
art. 10 cpv. 1 lett. b	----	art. 3 cpv. 1 lett. b	Forte indebitamento dovuto a motivi personali
art. 10 cpv. 1 lett. c (riferito a persone fisiche)	----	art. 3 cpv. 1 lett. c	Cause di bisogno per i contribuenti con attività lucrativa indipendente
art. 10 cpv. 1 lett. c (riferito a persone giuridiche)	----	art. 4 cpv. 2	Cause di bisogno per le persone giuridiche
art. 10 cpv. 1 lett. d	----	art. 3 cpv. 1 lett. a n. 2	Elevate spese di malattia e di cura
art. 10 cpv. 2	----	art. 3 cpv. 2	Simmetria dei sacrifici tra creditori
art. 11 cpv. 1 primo periodo	----	art. 13 cpv. 1	Pagamento delle imposte con la sostanza
art. 11 cpv. 1 secondo periodo	----	art. 13 cpv. 3 primo periodo	Valutazione della sostanza
art. 11 cpv. 1 terzo periodo	----	art. 13 cpv. 2	Condono sui benefici in capitale e sugli utili di liquidazione
art. 11 cpv. 2 primo periodo	----	art. 13 cpv. 4	Parte indispensabile della previdenza per la vecchiaia
Art. 11 cpv. 2 secondo periodo	----	art. 13 cpv. 3 secondo periodo	Aspettative e prestazioni di uscita non liberamente disponibili ai sensi della legge sul libero passaggio
art. 12 cpv. 1 primo periodo	----	art. 3 cpv. 3 secondo periodo	Fluttuazioni del reddito
art. 12 cpv. 1 secondo periodo	----	----	Riferimento alla tassazione intermedia (abrogato)
art. 12 cpv. 2	art. 167*a* lett. d	----	Rinuncia volontaria a entrate e sostanza
art. 13	art. 167 cpv. 4	----	Condono nella fase

Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994	Nuova legislazione in materia di condono della Confederazione (LIFD del 20 giugno 2014 e ordinanza riveduta sul condono dell'imposta)		Contenuto
	LIFD	Ordinanza sul condono dell'imposta	
			dell'esecuzione
art. 14 cpv. 1–3	----	art. 15 cpv. 1–3	Fallimento, concordato, liquidazione
art. 15	----	art. 16	Concordato extragiudiziale
art. 16 primo periodo	----	art. 17 cpv. 2	Competenza del riscatto degli attestati di carenza di beni
art. 16 secondo periodo	----	art. 17 cpv. 2	Applicazione dei principi del condono
art. 17 cpv. 1 e 2 primo periodo	----	art. 10 cpv. 1 e 2	Decesso del richiedente
art. 17 cpv. 2 secondo periodo	----	----	Condizione per il condono agli eredi
art. 18 cpv. 1 e 2	art. 167*d* cpv. 1 e 2	----	Diritti ed obblighi procedurali del richiedente
art. 19	art. 167*e*	----	Mezzi d'indagine delle autorità di condono
art. 20	----	----	Proposta del Cantone (abrogato)
art. 21	----	----	Chiarimento e progetto di decisione della segreteria della CFC (abrogato)
art. 22 cpv. 1 e 2	----	----	Autorità deliberante (CFC; abrogato)
art. 23 cpv. 1	----	----	Tipi di decisione (abrogato)
art. 23 cpv. 2	----	art. 14 cpv. 3	Facilitazioni di pagamento
art. 23 cpv. 3	----	art. 14 cpv. 4	Interesse sull'ammontare d'imposta non condonato
art. 24 cpv. 1	art. 167*d* cpv. 3 primo periodo	----	Costi generali
art. 24 cpv. 2	art. 167 d cpv. 3 secondo periodo	art. 19	Costi in caso di domande manifestatamente infondate; quadro dei costi
art. 25	----	----	Notifica della decisione della CFC (abrogato)
art. 26	----	----	Disposizione già abrogata concernente il carattere definitivo delle decisioni in materia di condono precedenti
art. 27 cpv. 1 e 2	----	art. 18 cpv. 1 e 2	Condono e riscossione dell'imposta
art. 27 cpv. 3	----	art. 14 cpv. 2	Rinuncia definitiva all'importo dovuto

Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994	Nuova legislazione in materia di condono della Confederazione (LIFD del 20 giugno 2014 e ordinanza riveduta sul condono dell'imposta)		Contenuto
	LIFD	**Ordinanza sul condono dell'imposta**	
art. 28	----	(art. 20)	Diritto previgente: abrogazione
art. 29	---- (art. 205*e* e 207*b*)	----	Disposizione transitoria
art. 30	----	art. 21	Entrata in vigore