

**371 R**  
**FINANZE**

**RAPPORTO**  
della Commissione speciale  
nominata per l'esame del disegno di nuova legge  
di procedura tributaria \*)

(dell' 11 settembre 1953)

**A.**

Alla data 17 luglio 1952, il Consiglio di Stato trasmetteva al Gran Consiglio un disegno in vista dell'adozione di una legge di procedura tributaria, che dovrebbe sostituire quella del 5 ottobre 1920 e successive modificazioni, nonché la legge 4 maggio 1920 sull'inventario obbligatorio ed infine alcune disposizioni della legge sulle tasse di successione (art. 25-26 e 2.o al. art. 27 - T.U. 25 ottobre 1938).

Tale disegno veniva, come di rito, demandato dal Gran Consiglio all'esame di una Commissione speciale, composta dei signori deputati Bianchi, Caroni, Darani, Fedele, Masina, Maspoli, Mazza, Pedimina, Olgiati, Pellegrini Piero, Probst, Stefani e Verda P., quali membri e dei signori Antonietti, Censi, Lafranchi, Pianca, Merlini e Verda Alberto, quali supplenti. La Commissione designò quale presidente e relatore l'on. Cesare Mazza.

A seguito di una prima sessione tenutasi a Faido dal 18 al 23 agosto 1952, nella quale, in sette sedute, di cui alcune solo antimeridiane ed altre anche pomeridiane, il disegno governativo venne approvato « in prima lettura ».

La sessione venne chiusa con la conclusione di rinviare al Consiglio di Stato alcuni articoli perchè proponesse una nuova redazione e con l'invito di formulare le norme circa alcuni nuovi istituti proposti nel corso della discussione.

Con messaggio 5 novembre 1952 il Consiglio di Stato si sdebitava del compito affidatogli dalla Commissione e presentava un nuovo testo integrale, accompagnandolo di un secondo messaggio suppletorio, dedicato specialmente all'esame della materia della procedura di ricorso e dell'istituzione dell'organo competente per tale procedura e alla materia delle tasse di successione e dell'inventario obbligatorio al decesso, in quanto fosse necessario di abrogare o sostituire le norme in vigore.

La Commissione ha preso in esame il messaggio suppletorio del Consiglio di Stato in una sessione di sedute antimeridiane e pomeridiane svoltesi a Locarno e a Bellinzona, nelle quali sono state esaminate e discusse anche le proposte formulate dal Consiglio di Stato in relazione agli art. 2 a 7 e altre che la Commissione o qualche suo membro, nel corso della discussione, aveva, in un modo o nell'altro, suggerito di riformare.

I lavori commissionali si svolsero, sempre, con l'assidua e diligente partecipazione dei commissari e la Commissione è in grado di presentare oggi al Gran Consiglio il rapporto che deve servire di base per la discussione parlamentare.

Tale rapporto è stato approvato a voto unanime, salvo il parere contrario dell'on. Masina, il quale, nella seduta della Commissione dell'11 sett. 1953 pur riconoscendo che « la legge è necessaria e urgente », dichiarava di volerla votare nel suo complesso, aggiungendo però che avrebbe firmato il rapporto con una riserva per quanto concerne l'art. 5 riguardante i compiti degli uffici circondariali di tassazione, sul quale punto avrebbe preferito una soluzione che mantenesse l'attuale ordinamento, basato sulle *Commissioni circondariali* di tassazione.

\*) messaggi 17 luglio e 5 novembre 1952

Il presente rapporto si fa eco di un'approfondita discussione, alla quale hanno partecipato attivamente tutti i membri della Commissione, nonché l'on.le Consigliere di Stato Galli, direttore del Dipartimento delle finanze, che ha autorevolmente difeso l'opinione del Consiglio di Stato e il sig. avv. Mario Caroni, capo dell'Ufficio delle contribuzioni e l'avv. Aldo Zanolini, aggiunto presso il detto Ufficio.

Le deliberazioni commissionali, salvo la riserva di cui sopra e salvo qualche divergenza di minore importanza, dimostrarono l'unanime accordo della Commissione e questa ritiene, pertanto, di proporre al Gran Consiglio l'approvazione dell'unito progetto, convinta di aver esplicito diligentemente il proprio mandato e di sottoporgli il testo di legge che ha formato oggetto di un accurato studio da parte del Consiglio di Stato e le cui disposizioni sono state vagliate dalla Commissione alla luce della dottrina in materia e dell'esperienza fatta con la legge attualmente in vigore, di guisa che il testo che vi proponiamo, per quanto in qualche sua parte possa apparire prolisso e frondoso in quanto contiene alcune disposizioni di dettaglio e alcuni particolari che avrebbero potuto convenientemente essere inviati al regolamento, costituisce un'opera legislativa ben congegnata, razionalmente e diligentemente costruita, di facile consultazione che assicurerà l'applicazione dell'ordinamento tributario materiale sancito dalla legge fiscale dell'11 aprile 1950 applicazione che ora è stata ottenuta provvisoriamente mediante l'adozione di alcune modificazioni della legge di procedura in vigore emanate, in quanto necessario, da uno speciale decreto legislativo del 16 febbraio 1951, ciò che ha permesso di raccogliere parecchi elementi utili per l'elaborazione della nuova legge di procedura e per l'introduzione pratica delle nuove norme di diritto materiale.

Questa soluzione, se non è stata scevra di inconvenienti e di difficoltà, ha, però, avuto l'incontestabile vantaggio di fornire all'Autorità la possibilità di esaminare da vicino i diversi problemi che l'applicazione della nuova legge tributaria fa sorgere e che devono venire risolti definitivamente, in vista della normale introduzione dell'ordinamento fiscale sancito dalla legge 11 aprile 1950.

L'attuale ordinamento non può essere protratto ulteriormente. Esso dovrà cessare per far posto ad una legislazione rinnovata e sicura che assicuri la percezione dell'imposta in base a criteri ben definiti che garantiscano l'attuazione della giustizia tributaria insieme alla vigile difesa dei diritti dello Stato in confronto dei contribuenti, da una parte, e dall'altra la tutela dei soggetti fiscali dal punto di vista procedurale e formale.

L'operato degli organi fiscali deve essere preordinato in modo da proteggere gli interessi del fisco che consistono nell'ottenimento di un maggior gettito di imposta, ma anche quelli dei contribuenti che esigono che gli stessi vengano assoggettati a norme procedurali che non appaiano arbitrarie e vessatorie.

Si deve tener presente che « un eccessivo rigorismo fiscale è da escludere nell'ordinamento del nostro Stato, che deve essere quello di uno stato di diritto ». La deformazione professionale, della quale, per quanto ci consta, non può essere accusata la nostra burocrazia fiscale, non deve assolutamente prevalere nella determinazione delle imposte, la quale deve avvenire secondo le norme di un accertamento sereno, oggettivo, reale e leale, il quale non dimentichi che il diritto dello Stato alla percezione delle imposte nasce da un fatto che deve essere accertato nel modo più esatto possibile anche se il contribuente non è in grado di districarsi fra le numerose e talvolta aggrovigliate norme di diritto sostanziale e procedurale.

La nuova procedura tende a modificare in meglio l'attuale ordinamento.

*Ex facto jus oritur*, e nessuna pretesa fiscale può ritenersi giusta ed adeguata se non è fondata su un fatto preciso e incontestato che sia cioè ammesso dal contribuente o che non sia stato impugnato validamente dallo stesso. L'arbitrio e l'eccesso di potere devono essere assolutamente banditi in questo campo, come in ogni altro campo di applicazione delle norme giuridiche.

La dottrina ha largamente discusso il problema se allo Stato, come fisco, sia applicabile l'art. 2 del Codice civile svizzero, il quale recita: « Ognuno è tenuto ad agire secondo la buona fede, così nell'esercizio dei propri diritti, come nell'adempimento dei propri obblighi. Il manifesto abuso del proprio diritto non è protetto dalla legge ».

A questo riguardo, è opportuno citare parzialmente un interessante studio sul tema « *Treu und Glauben und Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht* », del dr. *Karl Hartmann*, apparso nella *Schweizerische Juristenzeitung* del 1. agosto 1949, Fascicolo 15 - Nr. 235, dove è specificamente trattata la questione della buona fede e dell'abuso del diritto da parte degli enti pubblici. In tale articolo si legge, tra l'altro, che il principio dell'obbligo della buona fede vale non solo nei rapporti di diritto privato, ma anche in confronto delle Autorità preposte all'applicazione delle norme di diritto pubblico. L'autore rileva, a ragione, che « nulla urta contro l'onestà tributaria quanto il comportamento sleale (*unloyales Verhalten*) e scorretto di un funzionario fiscale e quanto una legge fiscale ingiusta o non correttamente applicata » e cita una sentenza della suprema Autorità fiscale turgoviese, nella quale è chiaramente e semplicemente rilevato che l'obbligo dell'onestà esiste per il fisco nei confronti dei contribuenti, come esiste per questi ultimi in confronto del primo, (decisione di massima della Commissione cantonale turgoviese di ricorso in materia d'imposta Nr. 91), aggiungendo che il principio della buona fede non può venire trascurato neppure nel diritto pubblico. Il suo riconoscimento risponde, del resto, anche alla coscienza giuridica svizzera, ispirata al senso di giustizia e all'idea di libertà. Questa massima deve trovare specialmente attuazione per il giudizio che le Autorità fiscali di tassazione e di ricorso sono chiamate a dare sulle domande dei contribuenti tendenti all'assunzione delle prove che essi domandano di fornire per controbattere le allegazioni e le prove che il fisco adduce per giustificare il suo operato.

Gli organi fiscali, essendo liberi di valutare le prove secondo il loro prudente apprezzamento, nulla si oppone a che essi largheggino nell'ammissione delle domande probatorie, in quanto non siano evidentemente fatte a scopo defatigatorio o appaiano, di primo acchito, come infondate e temerarie.

Il fisco non può limitare il diritto del contribuente alla garanzia che gli è accordata ed alla difesa contro le misure delle Autorità di tassazione, senza commettere un evidente arbitrio.

Anche nel campo fiscale deve valere, « *mutatis mutandis* » per usare le parole di un eminente giurista italiano, il Peretti Griva, il precetto « dell'onestà della ricerca ».

Concludendo su queste argomentazioni di carattere puramente teorico, osserviamo che la corretta applicazione della legislazione tributaria sarà assicurata il più che sia possibile non tanto dalle norme legali, ma dalla comprensione e dal tatto dei funzionari, i quali devono essere persuasi della necessità di rendere per quanto possibile agevole l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, evitando tutto ciò che, pur servendo agli interessi visibili e materiali del fisco, può apparire come inutile ed antipatica vessazione a danno dei contribuenti, dai quali non si deve mai, possibilmente, esigere una prova negativa che nella maggior parte dei casi si risolve in una vera e propria *probatio diabolica*. Devesi tuttavia rilevare che la prova negativa « è indispensabile » e può essere quindi richiesta dal fisco quando, ad esempio, gli eredi nella procedura per la tassa di successione dichiarano, di « non avere trovato nulla » o di aver trovato meno di quanto prima erasi, invece, accertato esistere: altrimenti le evasioni fiscali ed anche le frodi a danno del fisco sarebbero troppo facili.

La procedura, è stato scritto da un eminente giurista germanico, è un sistema di garanzie: garanzie per il fisco ma anche per il contribuente, al quale deve essere riconosciuto il diritto di far valere tutte le ragioni di cui egli dispone per controbattere quelle avanzate dal fisco a giustificazione delle sue pretese.

La procedura tributaria deve largamente ispirarsi al precetto, che oggigiorno va maggiormente affermandosi nella procedura civile, secondo il quale il giudice deve fare il più largo uso della sua facoltà d'indagine e di esperire le necessarie ricerche indipendentemente dalle domande delle parti, per assodare la verità oggettiva e sostanziale che permetta di prolare un giudizio che corrisponda alla vera situazione di fatto, il quale possa essere accettato dal contribuente nella convinzione che non è stata commessa un'ingiustizia a suo danno e che la tassazione corrisponde al risultato basato su un accertamento serio ed accurato. E' inutile avvertire che le considerazioni che precedono non si riferiscono a situazioni concrete e non toccano a casi che siano o siano stati attuali nel nostro Cantone: esse possono tuttavia essere utilmente richiamate mentre la nostra procedura sta subendo delle importanti modificazioni al fine di ottenere una giusta e corretta applicazione della legge tributaria, la quale eviti alle Autorità fiscali il rimprovero d'aver sempre giudicato *pro fisco* anche quando la situazione era tale che si doveva accertare se le ragioni addotte dal contribuente o che egli aveva chiesto di poter addurre, avessero un solido fondamento di fatto e, quindi, di diritto che giustifichi un giudizio diverso da quello deciso dalle Autorità fiscali.

Non occorre, d'altra parte, dimenticare che per quanto concerne la protezione della buona fede, il progetto va molto in là ammettendo revisioni e rettifiche anche contro la *res judicata* che, in determinati casi, non può essere invocata dal fisco contro il contribuente (art. 56 e segg.).

Ciò premesso, rileviamo che nell'esame delle diverse materie e questioni ci siamo attenuti alla massima prudenza e circospezione nei giudizi che possono incidere sull'interpretazione della legge. D'altra parte osserviamo che ci siamo limitati a sottoporre ad un esame più o meno approfondito le disposizioni che, innovando mediante la modificazione delle disposizioni vigenti e mediante la introduzione di nuove norme o istituti, caratterizzano la nuova legge, dandole un senso diverso da quello attuale e creano un ordinamento fiscale nuovo e diverso da quello vigente.

Le altre disposizioni sono state da noi esaminate soltanto in quanto la loro conoscenza può costituire un elemento necessario per il collegamento nella redazione del testo. Ma anche qui ci siamo limitati a qualche breve accenno e possiamo rinviare a quanto è detto nei messaggi del Consiglio di Stato, per quanto concerne le motivazioni delle norme che, attraverso la discussione commissionale, non hanno subito modificazioni sostanziali.

Per quanto concerne le disposizioni che hanno sollevato maggiore interesse nei commissari, ci sembra opportuno classificarle, secondo il loro contenuto, nel modo seguente:

- I) Affermazione della competenza e quindi della responsabilità amministrativa del potere esecutivo superiore nella applicazione della LT e della relativa procedura;
- II) Trasformazione delle Commissioni circondariali di tassazione in Uffici circondariali aventi la stessa sede e giurisdizione;
- III) Aumento e maggiore precisazione delle competenze dell'esistente Ufficio cantonale delle contribuzioni, specialmente per ciò che si riferisce alle facoltà di indagine per accertamento dell'ente imponible;
- IV) Ampliamento e maggiore precisazione delle competenze degli organi di tassazione e di ricorso, specie per quanto concerne i loro poteri investigativi;
- V) Modificazione dell'ordinamento della Commissione cantonale di ricorso con la riduzione del numero dei membri a tre, aventi la qualità di magistrati dell'ordine amministrativo cui sono applicabili, per analogia, le

- norme che regolano la posizione e le funzioni dei magistrati dell'ordine giudiziario ;
- VI) Introduzione di norme che assicurano un'efficace partecipazione delle delegazioni tributarie comunali alle operazioni di accertamento ;
  - VII) Migliore distribuzione delle mansioni relative all'esazione dell'imposta cantonale nel senso di un accentramento di tali mansioni nelle mani della ACC, che, attualmente, ha soltanto funzioni di vigilanza e di controllo ;
  - VIII) Competenza della Commissione cantonale di ricorso a decidere i gravami inoltrati dai contribuenti in materia di sottrazione di imposta e relative sanzioni nonchè sulle domande di condono ;
  - IX) Devoluzione alla Commissione cantonale di ricorso delle attribuzioni in materia di tasse e di ricorso sottoposte attualmente alla cognizione dell'Autorità giudiziaria nella via del processo civile ;
  - X) Introduzione dell'obbligo della presentazione del certificato di salario per tutti i lavoratori alle dipendenze altrui.

## B.

Delineati così sommariamente la genesi del progetto e il suo contenuto sostanziale, possiamo ad esaminare le sue singole disposizioni. Come già avvertito, ci dispenseremo da un esame critico ed esegetico dei suoi 134 articoli che citeremo rimettendoci alle parole del testo legale soltanto in quanto il loro richiamo possa servire ai fini del collegamento delle disposizioni fondamentali che innovano sulla legge in vigore o la integrano.

Rileviamo, del resto, che i messaggi governativi 7 luglio e 3 novembre 1952 esponcano, in modo sufficientemente preciso e chiaro, le ragioni delle nuove disposizioni, per chi voglia approfondire lo studio del progetto e che il verbale delle discussioni svoltesi in seno alla Commissione, anche se non può certamente venire considerato come completo ed esauriente per l'interpretazione e la portata delle singole norme, può essere utilmente consultato da coloro che vogliono conoscere attraverso quali propositi ed in base a quali considerazioni la Commissione è giunta alla formulazione del testo.

Il processo verbale può essere consultato presso la Cancelleria del Gran Consiglio da chi ne avesse vaghezza.

## Titolo I

### ORGANIZZAZIONE TRIBUTARIA E AUTORITA' DI TASSAZIONE

La procedura di tassazione, nella legislazione ticinese, ha, fin dall'inizio della nostra legislazione tributaria, sempre oscillato tra disposizioni antitetiche, cercando però continuamente di conciliare e di temperare le diverse tendenze. Da una parte il riconoscimento della competenza delle Autorità comunali quali organi chiamati a fissare il quantitativo di imposta da solvere dei singoli soggetti fiscali e specialmente dalle persone fisiche : l'Autorità comunale era ritenuta l'autorità più vicina al contribuente e quindi in grado di determinare con informata coscienza l'abbienza ed il reddito dei singoli, la cui determinazione importava non soltanto al Cantone per l'imposta dovutagli ma anche, di riflesso, al Comune il cui diritto a percepire l'imposta è sempre più o meno condizionato al diritto spettante nella stessa materia al Cantone.

In altre parole, era riconosciuto che il Comune aveva la facoltà di determinare l'imposta come organo più vicino al contribuente, ma dall'altra parte non si potevano chiudere gli occhi dinanzi al fatto che le tassazioni comunali

potevano essere influenzate da elementi e fattori soggettivi, da ragioni personali o partigiane e, qualche volta, da simpatie ed antipatie, che impedivano una retta ed oggettiva applicazione della legge e quindi l'instaurazione della onesta ripartizione dei pubblici tributi anche dopo che l'imposta comunale era stata resa interdipendente da quella cantonale e anche se i Comuni avessero un evidente interesse a collaborare oggettivamente col fisco nell'opera di accertamento dell'ente imponibile.

Era poi frequente il caso in cui poco scrupolosi amministratori comunali, fingendo di ignorare il risultato delle tabelle cantonali, alteravano in mala o buona fede, il risultato delle stesse per sè o per i loro parenti ed amici.

Chi voglia conoscere il successivo sviluppo della legislazione tributaria può trovare i relativi dati storici nella monografia «La procedura tributaria ticinese» dell'avv. Amilcare Remonda, già presidente della Commissione di tassazione di Locarno e attualmente giudice di appello, il quale a pag. 98 e segg. del suo interessante lavoro richiama le seguenti fasi dello sviluppo della nostra legislazione in materia :

- 1) La legge tributaria del 1855 che divideva il Cantone per la classificazione d'imposta in 4 classi, precisando che l'imposta era stabilita ogni anno sulla base del conto preventivo del Cantone, a seconda dei bisogni del bilancio, in ragione dei cosiddetti contingenti e ripartito in ragione composta della popolazione e della abbienza del Comune da Fr. 0,50 fino a Fr. 2,— per anno. La suddivisione per Comune e per classi fu esperimento di breve durata. Essa fu abolita già l'anno successivo dalla legge del 1856 e non fu più ripristinata malgrado le insistenze del Consiglio di Stato per rimetterla in vigore.

Il Remonda nota che la legge del 20 marzo 1855 fu innanzitutto ed essenzialmente una legge d'imposta sul reddito. La legislazione successiva mutò rotta.

Dopo quasi un secolo il legislatore ticinese è tornato ad una tassazione basata principalmente sul reddito, la quale, successivamente, cedette il posto alla percezione dell'imposta basata sull'assoggettamento dei pubblici tributi in base alla sostanza, liberando il relativo reddito da ogni gravame fiscale e del reddito del lavoro. (LT 1907 sostanzialmente rimasta in vigore fino alla emanazione della vigente LT dell'aprile 1950).

- 2) Le tassazioni cantonali fin dal 1890 non avevano alcun effetto sui tributi del Comune.

La prima legge sulle taglie comunali è quella del 13 giugno 1861. Prima di essa ogni Comune, si può dire, seguiva delle norme proprie per l'imposizione della taglia comunale.

- 3) Per quanto concerne l'Autorità chiamata a determinare le singole tassazioni si rileva che il Consiglio di Stato il 21 maggio 1855 nominava la Commissione cantonale d'imposta composta di 3 membri e di 3 supplenti istituita dall'art. 10 della legge 1855.

Le tassazioni venivano, in prima istanza, stabilite da una Commissione comunale composta da 3 a 7 membri, la quale era tenuta a procedere ad una audizione generale dei contribuenti. Autorità di appello era la Commissione cantonale di ricorso, riservato il diritto del contribuente di adire al Consiglio di Stato per le questioni di diritto riguardanti l'interpretazione della legge (questioni di massima).

- 4) Già nell'anno successivo la legge del 1855 veniva interamente riformata: la principale riforma fu quella della classificazione dei Comuni in categorie per la determinazione dei contingenti d'imposta, malgrado che il progetto governativo mantenesse le classi aumentandole da 4 a 8.

Secondo la legge del 1856, la tassazione del reddito e della sostanza sarà fatta in avvenire dalla Commissione cantonale d'imposta sulle tabelle allestite dalle rispettive municipalità.

Quale organo di tassazione funzionava la Commissione centrale. La legge del 1856, che fu poi ripresa successivamente, rimane in vigore come organo di tassazione fino al 1920.

- 5) La legge del 1863, facendo astrazione da altre modificazioni, sopprimeva la facoltà di tassazione accordata alla Commissione cantonale per investire una delegazione comunale composta di 3 membri e di 3 supplenti nominati dal Municipio: tale delegazione divenne quindi un vero e proprio organo di tassazione. La Commissione cantonale venne mantenuta ma come Autorità di ricorso e la legge la costituì con un Consigliere di Stato e con altri due membri nominati dal Governo tra i cittadini del Distretto cui appartenevano i ricorrenti.

Il Municipio diventò semplice Autorità di preavviso (art. 22).

Quando l'oggetto del gravame coinvolgeva una questione di massima o di interpretazione della legge, era data facoltà di ricorso al Consiglio di Stato: norma questa che, abrogata, venne ripristinata nelle leggi posteriori ma non è più in vigore dopo la riforma dell'11 settembre 1938.

- 6) Tralasciamo di accennare alla breve riforma del 23 giugno 1865 che portava a 9 i membri della Commissione cantonale di ricorso: 1 Consigliere di Stato per ogni Distretto e 8 membri per i distretti nominati dal Gran Consiglio, fuori del proprio seno.

Lo stesso dicasi per quanto concerne la cosiddetta legge Soldati adottata dal Gran Consiglio il 28 aprile 1893 e respinta in occasione della votazione sulla domanda di referendum popolare.

- 7) La LT del 4 dicembre 1894 ha introdotto il ricorso al Tribunale di Appello, la cui competenza in ultima istanza non fa distinzione tra ricorsi involgenti questioni di massima o di interpretazione e ricorsi involgenti solo questioni di quantitativo.

A questo riguardo il Remonda critica giustamente lo sproposito (sic) di deferire l'ultimo giudizio sull'ente imponibile al Tribunale di Appello. « Di ciò si accorse ben tosto il legislatore che, nell'anno seguente, restrinse tale facoltà solo nei casi d'applicazione e di interpretazione della legge escludendo l'Autorità giudiziaria da ogni ingerenza nella fissazione del quantum dell'imposta ordinaria ».

Le ragioni di questa innovazione sono illustrate dal Remonda a pag. 134 e segg. e ci appare inutile ripeterle, rilevando soltanto questo giudizio a cui ci richiameremo specialmente quando tratteremo della riforma della legge che esclude l'appello alla Autorità giudiziaria contro i giudizi dell'Autorità esecutiva in materia di tasse di successione.

« Il Consiglio di Stato non è giudice a parte, come gli venne troppo spesso rimproverato, poichè le Autorità costituzionali non sono mai parte quando agiscono in virtù di poteri che loro sono conferiti dalla legge ».

- 8) La questione di competenza dell'Autorità giudiziaria fu risolta definitivamente dalle leggi 10 giugno 1918 e 4 maggio 1920 che soppressero tale competenza, specie sulla base della considerazione: « poichè in altri Cantoni confederati e negli Stati esteri il giudizio sulla imponibilità di un determinato ente è ritenuto di puro amministrativo e non soggetto al sindacato di una Autorità giudiziaria ».
- 9) Sorvoliamo sulle riforme 24 maggio 1905, 8 novembre 1906 e 18 giugno 1908 in quanto toccano a questioni di non grande importanza e arriviamo così alla procedura tributaria del 1920, a quella del 1922 e del 1928, il contenuto delle quali è noto sufficientemente, ciò che ci dispensa dal riassumerlo.

L'innovazione del 1920 consistette nella creazione delle Commissioni circondariali di tassazione. Ci limitiamo ad accennare brevemente alle disposizioni di natura organica e funzionale formulate in occasione dell'esame delle proposte avanzate dal Consiglio di Stato per quanto si riferisce alla sostituzione delle 4 Commissioni con altrettanti uffici circondariali.

La riforma del 1920 rappresentò un nuovo, decisivo passo verso l'accentramento e l'unificazione della procedura di accertamento e di tassazione, attenuato però dall'istituzione delle 4 istanze periferiche dette impropriamente « Commissioni circondariali di tassazione ».

Dall'esposizione fatta qui sopra risulta che di pari passo con la limitazione dei poteri dell'Autorità comunale è andata l'istituzione di organi centrali per l'accertamento dell'ente imponente.

La concentrazione è stata evidentemente suggerita e consigliata dalla necessità di introdurre maggiore uniformità tra i giudizi delle diverse Commissioni periferiche.

Della storia della nostra legislazione tributaria si occupa anche Antonio Galli nelle sue Notizie (Vol. II, Cap. III, pag. 719), mettendo specialmente in rilievo le origini della legislazione in materia. Il Galli cita tra altro la pessima abitudine dei Ticinesi d'allora di frodare il fisco e riporta un giudizio dato nel 1694 dal Vogt de Montenach, il quale scriveva al Governo del suo Cantone: « Mai ho veduto sudditi che solvano i loro tributi in così malo modo e che si vantino più di questi della loro libertà, invero troppo grande per dei sudditi. Essi non cedono un fuscello di paglia più di quanto sono obbligati e si studiano invece, in ogni modo, di contrariare il landfogto sminuendone l'attività e i privilegi per aumentare i propri ».

Il miglioramento della morale tributaria nel Ticino può essere considerato tra i primi elementi del progresso civico celebrato ed esaltato in occasione della recente commemorazione.

Il testo si apre con un'affermazione di capitale importanza racchiudente un principio che era implicito o insito nella procedura vigente, ma che era opportuno mettere in rilievo in occasione di questa revisione, in quanto la sua applicazione informa tutto il contenuto della legge con l'affidare al supremo potere esecutivo l'applicazione delle leggi tributarie addossandogli la relativa responsabilità in sede di gestione. Ciò è perfettamente conforme al disposto dell'art. 35 della Costituzione cantonale, il quale accorda al Consiglio di Stato una facoltà regolamentare generale, indipendente da quelli che possono essere gli attributi sanciti dalle leggi speciali.

Un'unica eccezione a questa massima è costituita dall'art. 7 del progetto, il quale prevede, seguendo il criterio adottato dalla precedente legge di procedura, la nomina di una Commissione cantonale di ricorso di competenza del Gran Consiglio.

E' ovvio che il funzionamento amministrativo e disciplinare della Commissione di ricorso cade sotto le competenze del Consiglio di Stato, ma è altresì fuori di dubbio che la qualità di magistrato amministrativo riconosciuta dal testo al presidente e ai membri di siffatta Commissione dà *eo ipso* un ordinamento gerarchico ed organico che li sottrae alla subordinazione gerarchica del Consiglio di Stato, il quale non ha quindi alcuna competenza per influire sulle decisioni della Commissione di ricorso salvo il naturale diritto di far valere le ragioni del fisco davanti alla Commissione stessa, alla quale egli dovrà, se richiesto o meno, fornire tutti gli elementi che possono influire sulle tassazioni dei singoli, controbattendo gli eventuali argomenti avanzati dai ricorrenti e prendendo visione dei documenti da essi prodotti a sostegno delle loro ragioni.

Ciò premesso, si può affermare, senz'altro, che anche la Commissione cantonale di ricorso è soggetta al opv. 2 dell'art. 35 della Costituzione cantonale, il



quale affida al Consiglio di Stato il compito di « invigilare sulle Autorità inferiori per il mantenimento dell'ordine senza influire sui giudizi dei tribunali ».

Il Consiglio di Stato esercita i compiti in materia tributaria a cura del Dipartimento delle finanze, al quale è subordinata l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni (art. 2 del progetto), la cui composizione è fissata dallo stesso articolo, che prevede la nomina di un capoufficio « coadiuvato da sostituti ».

All'Amministrazione cantonale delle contribuzioni sono subordinati gli Uffici circondariali di tassazione, l'Ufficio d'esazione e l'Ufficio dei diritti di mutazione.

L'art. 3 del testo enumera particolarmente le competenze dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni. Può forse sorgere il dubbio se tale enumerazione sia compiuta o se, invece di essa, la legge avrebbe dovuto adottare una clausola generale, lasciando al Consiglio di Stato il compito di regolare l'organizzazione interna dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni nonchè la creazione delle opportune sezioni organiche (art. 3 cpv. 2).

La Commissione ha preferito la soluzione proposta dal Consiglio di Stato, riconoscendo che essa diminuiva nei limiti del possibile eventuali e dannosi conflitti, positivi e negativi, di competenza.

L'art. 4 stabilisce l'organizzazione fiscale di prima istanza per le persone fisiche (quella per le persone giuridiche essendo mantenuta di competenza dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni, come attualmente), confermando l'istituzione dei 4 circondari fiscali aventi una giurisdizione identica a quella esistente. Il numero e la giurisdizione dei circondari potranno essere quindi variati soltanto mediante una modificazione della legge. Le attuali Commissioni di tassazione vengono quindi sostanzialmente mantenute: il loro nome, invece, cambia e in avvenire esse si chiameranno più propriamente *Uffici circondariali di tassazione*.

Questa innovazione è però più apparente che reale. Il legislatore, creando le Commissioni circondariali di tassazione che dovevano sostanzialmente sostituire l'Ufficio cantonale delle pubbliche contribuzioni, composto di 3 membri, aveva certamente inteso di creare degli organi che funzionassero quali collegi giudicanti sulle singole tassazioni.

Le intenzioni del legislatore non furono però realizzate nella pratica per molteplici ragioni d'ordine pratico che non è il caso di qui ricordare.

Il presidente e i membri delle Commissioni, agenti come tassatori, si ripartivano il loro compito per circoscrizioni topografiche, assegnandosi un determinato numero di Comuni del circondario nei quali ogni funzionario espletava il proprio lavoro in virtù quasi di una delegazione di potere tacita data dalla Commissione, in modo indipendente e, se è lecito usare l'espressione, « in modo autonomo ».

Neppure dove era prescritta tassativamente la deliberazione collegiale (articolo 25 LPT 5 ottobre 1920) il prescritto della legge veniva ossequiato.

Questa non veniva applicata, almeno nella generalità dei casi, di guisa che la denominazione di Commissione aveva un senso puramente formale ed aberrante che poteva generare gravi equivoci. La denominazione proposta dal testo ci sembra quindi più sincera in quanto più aderente alla realtà, la quale esclude il funzionamento collegiale delle Commissioni.

Secondo la legge attuale, l'Ufficio cantonale avrebbe avuto il compito di « vigilare sulle Commissioni circondariali di tassazione, di controllare il loro lavoro, di vegliare al regolare e tempestivo allestimento delle tassazioni, di dare le direttive generali di applicazione e di interpretazione della legge e dei regolamenti e di provvedere acchè si procedesse ad una tassazione uniforme nel Cantone, di esaminare ed approvare le tassazioni fatte dalle Commissioni circondariali, proponendo se del caso le necessarie rettifiche ». Inoltre contro le tassazioni delle Commissioni era dato all'Ufficio cantonale delle contribuzioni

il diritto di reclamo e di ricorso all'Autorità superiore, eventualmente il Consiglio di Stato (art. 24, 25 e 37).

Anche questa disposizione che accordava all'Autorità cantonale di tassazione (Ufficio cantonale delle pubbliche contribuzioni) degli ampi poteri è rimasta nella maggior parte dei casi lettera morta con gravi conseguenze per l'uniformità delle tassazioni, la quale, il più delle volte, non veniva raggiunta ciò che tornava di danno alla realizzazione della parità di trattamento e quindi, della giustizia tributaria.

## Titolo II

### DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA CANTONALE

#### Capitolo I

L'art. 9 del testo stabilisce che l'allestimento e la tenuta a giorno del ruolo dei contribuenti è di competenza dei Municipi, i quali all'inizio di ogni periodo di tassazione devono allestire su formulari ufficiali o su appositi schedari gli elenchi separati delle persone fisiche e delle persone giuridiche soggette all'obbligo tributario nel Comune, i quali elenchi o schedari devono essere regolarmente rinnovati.

Gli art. 10 e 11 contengono disposizioni di dettaglio sul luogo d'imposizione e sul periodo di tassazione, diverso per le persone fisiche e per le persone giuridiche.

Ci dispensiamo dal ripeterle qui, ogni chiarificazione apparendo inutile di fronte al testo preciso e particolareggiato del disegno.

Così pure è superflua ogni aggiunta a quanto prescrivono i seguenti articoli che trattano della comunicazione ai contribuenti (art. 12), della notifica delle decisioni in genere (art. 13), della notifica agli assenti (art. 14), dei verbali d'audizione (art. 15), del segreto d'ufficio (art. 16), della ricusa dei membri delle Autorità fiscali (art. 17), della tenuta del registro d'imposta (art. 18), della pubblicità (art. 19), della decorrenza dei termini (art. 20), della rettifica degli errori materiali di scrittura e di calcolo (art. 21) e della prescrizione del diritto di tassare (art. 22).

#### Capitolo II

### PROCEDURA DI TASSAZIONE

Ritornando sull'argomento dell'organizzazione tributaria dobbiamo rilevare che con l'art. 8 del disegno si conferma l'istituzione della delegazione tributaria comunale composta di un minimo di 3 ed un massimo di 7 membri, nominati dal Municipio « con riguardo ai diversi ceti economici e alle diverse categorie dei contribuenti ». La delegazione tributaria comunale deve fornire agli Uffici di tassazione le informazioni atte ad un giusto apprezzamento dell'imponibile nel Comune e deve riferire sullo stato delle tassazioni del biennio precedente. Le sue proposte non sono vincolanti per le Autorità di tassazione.

La differenza essenziale esistente tra le attribuzioni della attuale delegazione tributaria comunale e quella prevista dal testo consiste in ciò che, mentre secondo la legge in vigore (art. 6) la delegazione tributaria assisteva alle operazioni delle Commissioni circondariali di tassazione — ciò che attualmente avveniva in pochissimi casi, dato il sistema individuale del lavoro di tassazione delle Commissioni — d'ora innanzi, secondo il progetto, la delegazione ha il diritto « di essere udita dagli Uffici di tassazione almeno una volta all'inizio di ogni periodo fiscale e di formulare proposte per la tassazione dei contribuenti ».

Questa partecipazione obbligatoria, sia pur limitata, delle delegazioni tributarie comunali ai lavori dell'Ufficio, assicura una collaborazione delle Autorità comunali al lavoro d'accertamento che non può essere sottovalutata. Dipenderà dall'interessamento dell'Ufficio e dalla solerzia delle delegazioni tributarie l'efficacia pratica di tale collaborazione, la quale si appalesa tanto più necessaria in quanto il nuovo ordinamento riduce la collaborazione dei Municipi ai lavori di tassazione, riducendola alle poche mansioni di cui all'art. 9.

Giova però rilevare che i Municipi i quali volessero interessarsi attivamente delle operazioni di tassazione potranno sempre farlo, essendo ovvio che l'Autorità preposta alla amministrazione delle finanze comunali possa intervenire fornendo alle Autorità di tassazione tutte le informazioni e tutti gli elementi che possono influire sulla tassazione dei soggetti fiscali domiciliati nei loro Comuni, informazioni ed elementi che, « se ponderati e documentati », saranno tenuti certamente nel debito conto dagli Uffici di tassazione nell'interesse del fisco cantonale e di quello comunale.

Nel seno della vostra Commissione è stata ventilata la questione se l'attuale sistema di suddivisione dei contribuenti basato su criteri topografici non si dovesse, per avventura, sostituire con un sistema che, raggruppando i soggetti fiscali in categorie stabilite per professioni, mestieri, attività economiche ecc., il quale avrebbe potuto realizzare più facilmente l'esigenza dell'uniformità delle tassazioni, chiamando all'ufficio dei tassatori persone aventi le conoscenze tecniche e professionali necessarie per valutare equamente ed oggettivamente il guadagno di ogni singolo contribuente facente parte di un determinato ramo.

L'attuazione di questo sistema può sorridere tanto più che esso — se siamo ben informati — è già stato attuato con innegabili vantaggi in qualche Cantone. L'interesse del fisco è evidente e non occorre essere dimostrato. La Commissione ha però ritenuto di non prendere una conclusione su questa delicata materia senza che, prima, il Consiglio di Stato abbia, sulla base di accurate statistiche, esposto il suo parere, essendo ovvio che il sistema della classificazione per categorie ecc., a lato del vantaggio suaccennato di una maggiore uniformità di giudizio nella tassazione, potrebbe presentare degli inconvenienti che ora, a prima vista, non si rilevano. La questione rimane quindi aperta ed è affidata allo studio del Consiglio di Stato.

Si osserva che il sistema che si potrebbe chiamare « specialistico », ottenuto con l'affidare a singoli gruppi di funzionari tassatori singoli gruppi di professioni e di rami economici, invece che determinati gruppi di Comuni, risponde maggiormente alle esigenze di una tassazione eseguita da persone aventi competenze specifiche sul guadagno nei singoli mestieri e professioni e garantisce quindi in modo più sicuro l'uniformità e per conseguenza la giustizia nella determinazione dei tributi dovuti dai singoli.

L'art. 6 tratta dell'Ufficio cantonale dei diritti di mutazione e delle sue competenze: di esso si dirà nel titolo riguardante la procedura per la fissazione ed il prelevamento delle tasse di successione.

L'art. 7 è dedicato alla Commissione cantonale di ricorso già prevista dalla legislazione precedente e il numero dei cui membri è stato ridotto da 5 a 3.

Il progetto 7 luglio 1952 del Consiglio di Stato prevedeva una Commissione di ricorso non permanente di 7 membri compreso il presidente, di un segretario stabile e di tre supplenti. La Commissione ha deciso di proporre la creazione di un organo stabile composto di tre membri e di tre supplenti con un segretario pure stabile. Vedansi a questo proposito i processi verbali delle sedute costituzionali del 20 agosto 1952 e del 27 gennaio 1953.

L'art. 7 del testo statuisce che il Gran Consiglio nella nomina della Commissione cantonale di ricorso deve aver « riguardo alla rappresentanza delle minoranze ». Questa disposizione, oltre che contenere una norma giuridica afferma un precetto di saggezza ed anche di opportunità politica al quale nessun

regime pensoso del bene pubblico può sottrarsi in quanto la collaborazione dei diversi gruppi che hanno una parte ed un'effettiva consistenza nella vita politica del paese risponde non soltanto a criteri di giustizia ma anche allo stesso interesse materiale e morale del fisco e, quindi, dello Stato. E la norma dell'art. 7 garantisce anche ai partiti cosiddetti minori la possibilità di partecipare alla determinazione dell'ente imponibile dei singoli contribuenti, mediante la designazione di qualche loro aderente in qualità di uno dei tre supplenti della Commissione.

Gli stessi criteri dovranno essere sostanzialmente seguiti dal Potere esecutivo quando procederà alla designazione dei capi ufficio degli Uffici circondariali di tassazione, dei loro aggiunti e del personale subalterno dell'istituto in parola.

I partiti politici comprenderanno, a non averne dubbio, la necessità ed il dovere che loro incombono di proporre alle delicate cariche di cui si tratta persone qualificate, vale a dire intellettualmente e moralmente idonee.

E' prevista la nomina di 3 supplenti che saranno chiamati a sedere invece dei membri diretti in caso di assenza o di impedimento di questi ultimi.

Il disegno di legge dichiara esplicitamente che i membri della Commissione cantonale di ricorso « sono magistrati di natura amministrativa » e che alla carica di presidente e membri sono eleggibili « tutti i cittadini in possesso dei diritti civili e politici nel Cantone ».

Questa definizione della qualità di magistrati « di natura amministrativa » dei membri della Commissione acquista una speciale importanza di cui si dirà in seguito quando si tratterà delle competenze della Commissione e della procedura che dovrà essere seguita davanti alla stessa e dei limiti in cui potrà e dovrà esperirsi il diritto di prova da parte dei contribuenti.

La qualità dei membri della Commissione di ricorso è accentuata dal cpv. 5 dell'art. 7, il quale stabilisce che « ai componenti della Commissione cantonale di ricorso sono applicabili per analogia le norme che regolano la funzione e la posizione dei magistrati dell'ordine giudiziario ».

A qualche dubbio può dar luogo invece la questione a sapere quale sia « la funzione e la posizione » dei supplenti. La Commissione opina che la posizione dei supplenti, i quali dovranno essere chiamati soltanto in caso di bisogno, non è diversa essenzialmente dalla posizione dei membri.

E' ovvio che anche l'eleggibilità alla carica di supplente è esclusa nel caso di appartenenza al Potere esecutivo o giudiziario nonchè per i dipendenti dello Stato.

La procedura di tassazione inizia con la presentazione (ogni biennio se si tratta di persone fisiche o ad esse parificate e ogni anno se di persone giuridiche del diritto commerciale o di aziende municipalizzate) di una dichiarazione particolareggiata concernente la sostanza posseduta nonchè il reddito e i profitti in capitali realizzati nel rispettivo periodo di computo con riserva dell'art. 11 cpv. 4 per la facoltà del Consiglio di Stato di prescrivere per determinate categorie di contribuenti l'obbligo di presentare la notifica « con ritmo diverso ».

Secondo l'art. 25 con la dichiarazione devono essere presentati gli allegati « richiesti nel formulario », in particolare i contribuenti « tenuti ad avere una contabilità » secondo il Codice delle obbligazioni dovranno produrre i loro conti annuali (bilancio e conto perdite e profitti) o, in mancanza di questi, estratti dei loro libri di commercio.

Le persone con un reddito proveniente da attività lucrativa esercitata per conto d'altri lavoratori alle dipendenze altrui devono presentare i certificati di salario rilasciati dai datori di lavoro (art. 25 cpv. 4).

Questa disposizione, tolta dalla legislazione federale in materia di imposta sulla IDN, è di una importanza rilevante in quanto assicura che la tassazione della categoria di contribuenti che entra in linea di conto potrà essere fatta su basi generalmente sicure ed attendibili. E' evidente che il datore di lavoro produrrà le dichiarazioni di salario veridiche ed attendibili in quanto, ove il datore di lavoro dichiarasse meno di quanto ha pagato al lavoratore da esso dipendente, ne sopporterebbe le conseguenze non potendo, nella sua tassazione, far figurare tra le spese generali della sua azienda l'importo effettivamente versato.

Qui può sorgere la questione se la produzione del certificato di salario non possa condurre a una disparità di trattamento, se non in senso giuridico almeno in senso morale, in confronto dei contribuenti a reddito fisso che sono tenuti a presentarlo e gli altri contribuenti per i quali la dichiarazione di salario non è richiesta. Ma qui si tratta di una questione che eccede i limiti della procedura tributaria e che può essere esaminata solo in altra sede in vista dei provvedimenti che possono essere presi per l'accertamento dei redditi dei contribuenti che traggono il loro guadagno dall'esercizio di un'attività indipendente.

L'art. 26 regola l'obbligo della presentazione e della dichiarazione a carico dei rappresentanti legali, del marito non legalmente separato dalla moglie e quello del padre per i figli minorenni conviventi con i genitori e degli eredi o del liquidatore in caso di liquidazione di persone giuridiche.

L'art. 27 prevede la possibilità della proroga dei termini di notifica in determinati casi (servizio militare, assenza dal domicilio o altri motivi gravi).

L'art. 28 accorda alla Autorità di tassazione la facoltà di rinviare i formulari « riempiti in modo difettoso o contenenti dichiarazioni collettive o non firmate o non corredate dei documenti richiesti » affinché essi siano completati o firmati entro congruo termine.

L'Autorità di tassazione determina i fattori imponibili, procedendo agli accertamenti necessari quando la tassazione non è possibile in base alle dichiarazioni e ai documenti prodotti o per la mancanza degli atti richiesti e in ogni caso in cui lo reputi opportuno: essa può chiedere al contribuente libri commerciali, documenti, eventuali attestazioni di terzi o altre prove attinenti alla tassazione.

Gli art. 29 a 31 del progetto sanciscono l'importante principio della massima ufficiale nella procedura di tassazione. L'applicazione di questo principio che può chiamarsi « *inquisitorio* » dà all'Autorità di tassazione la più ampia facoltà per lo svolgimento delle sue indagini. Si può senz'altro affermare che l'Autorità di tassazione è libera di compiere tutte le indagini e di effettuare tutti gli accertamenti che possono essere utili agli effetti di una determinazione della situazione del ricorrente in un modo che si avvicini il più che sia possibile alla realtà. In particolare modo, l'obbligo della produzione dei documenti, dei libri commerciali ed eventuali attestazioni di terzi può essere fatta, nell'interesse del fisco, anche in urto al principio di diritto civile « *nemo tenetur contra se edere* ». Ne consegue che il rifiuto del contribuente a produrre gli atti che gli sono richiesti in quanto questi siano attinenti alla tassazione, può essere interpretato contro il contribuente che oppone un rifiuto e non dà seguito all'invito dell'Autorità giustificando una tassazione d'ufficio inappellabile.

Particolare importanza ha l'art. 31 del progetto che accorda all'Autorità di tassazione di convocare il contribuente per i necessari chiarimenti. Dalla stampa italiana si è appreso che oltre il 12 % dei contribuenti nell'imposta sulla ricchezza mobile hanno, in occasione della convocazione di cui si è detto più sopra, rettificato o corretto la loro dichiarazione quasi sempre d'accordo con gli organi fiscali, ciò che ha aumentato notevolmente il gettito dell'imposta.

Gli art. 32 e 33 regolano, forse in modo un po' prolisso, l'obbligo delle Autorità e delle terze persone, in special modo della moglie del contribuente, di fornire le informazioni che sono loro richieste dall'Autorità di tassazione. Tale

obbligo sussiste per le Autorità anche se esse sono vincolate dal segreto d'ufficio (art. 32).

L'art. 35 dà alle Autorità di tassazione la facoltà « in ogni stadio della procedura », di eseguire o di far eseguire ispezioni dei libri contabili e perizie sulle condizioni di reddito e di sostanza del contribuente, estendendola ai 5 anni o esercizio precedente quelli di computo o di decesso.

L'art. 37 prevede la tassazione d'ufficio nei confronti di quei contribuenti che non presentano o non completano la loro dichiarazione o se, benchè obbligati a tenere i libri di commercio, non li presentano o li presentano in modo da rendere impossibile l'accertamento dei fattori imponibili oppure non producono i documenti giustificativi richiesti.

Contro siffatta tassazione il contribuente non può esercitare il diritto di reclamo o quello di ricorso come previsto dall'art. 37, riservato il procedimento per contravvenzione a sensi dell'art. 59 e segg.

L'art. 38 prevede la *tassazione globale* per determinati casi descritti particolareggiatamente nell'articolo stesso, al quale ci riferiamo.

L'art. 39 regola la notifica della tassazione al contribuente e al Comune cui spetta il prelevamento dell'imposta comunale.

### Capitolo III

#### PROCEDURA DI RECLAMO

La procedura di reclamo non costituisce un vero e proprio mezzo di diritto. Il diritto a reclamare è accordato al contribuente affinchè egli possa invitare l'Autorità di reclamo a riprendere in esame la sua tassazione in base ai documenti già prodotti ed a quelli che egli può successivamente riprodurre.

In tale procedura l'esercizio del cosiddetto *jus novorum* è ampio e illimitato, in modo che il contribuente ha facoltà di produrre prove che non sono state precedentemente prodotte. Il contribuente può essere convocato dall'Autorità di tassazione per un complemento di prove.

Qualora il reclamo sia deciso in sede d'udienza e l'Autorità intenda modificare la decisione presa, il contribuente deve essere nuovamente citato alla presenza di un delegato dell'Autorità di vigilanza.

Non sono presi in considerazione i reclami generici non motivati oggettivamente e senza documentazione delle domande.

Il contribuente che « reclama » ha l'obbligo di motivare in modo chiaro e sufficiente le sue domande. Per gli appoggi di diritto l'Autorità di tassazione dovrà tenere presente l'aforisma « *jura novit curia* ».

Nell'esame del reclamo gli Uffici di tassazione hanno le medesime facoltà che loro spettano in sede di tassazione. Anche qui essi non sono vincolati alle domande del contribuente e possono riesaminare l'intera tassazione, decidendo eventualmente una *reformatio in pejus* (art. 43).

Il diritto di reclamo passa agli eredi in caso di decesso del contribuente. Il termine per l'inoltro del reclamo decorre dal giorno del decesso.

Il reclamo collettivo non è ammesso, salvo nel caso in cui l'oggetto del reclamo è la partecipazione alla sostanza o al reddito di una società in nome collettivo o in accomandita, oppure una massa patrimoniale in comunione, nel qual caso gli altri interessati dovranno essere avvertiti e la decisione vale allora per tutti gli interessati (art. 46).

L'Autorità di tassazione, ultimata l'istruzione del reclamo, determina i fattori imponibili del reclamante sulla base dei risultati delle indagini esperite.

Il progetto esonera da ogni tassa di giudizio la procedura di reclamo, ciò che appare giustificato dalla natura giuridica di questo istituto.

## Capitolo IV

## PROCEDURA DI RICORSO

Abbiamo già detto che *la procedura è un sistema di garanzie*. Questo motto che figura in testa al piccolo trattato di procedura civile dovuto alla penna di Lodovico Mortara, edizione Barbera, può essere richiamato in modo speciale per illustrare sommariamente il contenuto di una legge di procedura tributaria la quale sancisce da una parte — lo ripetiamo — le garanzie per il fisco per assicurare l'applicazione più che sia possibile conforme allo spirito ed alla lettera della legge e dall'altra garanzia per il contribuente affinché sia facilitato l'esercizio del diritto di far valere tutti i mezzi di difesa accordati dalla legge affinché la determinazione dell'imposta dovuta avvenga in modo oggettivo e giusto e sia evitato ogni sopruso, ogni arbitrio e ogni eccesso di potere, che potrebbe giovare bensì al fisco, ma che urterebbe contro il principio basilare dell'ordinamento statale il quale esige che non si dimentichi la grande ed assoluta verità contenuta nel citato precetto di saggezza antica «*justitia fundamentum regnorum*». Lo Stato deve attuare la realizzazione della giustizia tributaria mediante l'istituzione di un organismo il più possibile indipendente dagli organi amministrativi o esecutivi che presiedono in modo generale alla determinazione dell'obbligo fiscale di ogni contribuente, che possa giudicare serenamente e in una forma scevra da eccessivi formalismi e da troppi ammenicoli procedurali e che possa venire facilmente adita anche dalle persone ignare di legge, agevolando loro la comprensione delle norme legali e il modo in cui i diritti da queste accordati possono essere messi in opera al fine di impedire che il fisco si giovi della sua posizione di autorità che già conferisce una supremazia in confronto del contribuente che, ovviamente, è in posizione più debole di quella della burocrazia fiscale.

I mezzi di difesa del contribuente hanno il loro nerbo nella procedura di ricorso che mette il singolo in grado di discutere ampiamente col fisco l'esistenza e la consistenza dell'obbligo fiscale.

Il ricorso si deve esercitare davanti alla Commissione istituita in conformità dell'art. 7 della legge entro 30 giorni dalla notifica della decisione sul reclamo.

Alla procedura di ricorso il disegno dichiara applicabili le disposizioni dell'art. 41 concernente il contenuto del gravame, 42 (concernente la presentazione tardiva), 44 (*la reformatio in pejus*), 45 (rappresentanza in caso di morte) e 46 (divieto del gravame collettivo).

Il ricorso deve contenere la chiara motivazione delle domande (art. 41) ed allo stesso devono essere allegate le «prove a sostegno». Si richiama a questo proposito quanto è stato detto discorrendo della motivazione del «reclamo».

Il ricorrente ha il diritto di presentarsi davanti alla Commissione di ricorso per esporre verbalmente i motivi enunciati nel gravame e per fornire spiegazioni sulle prove che intende esibire personalmente.

A questo proposito si può consultare per quanto concerne la legislazione svizzera la pubblicazione di G. Werner «*Le contrôle judiciaire à Genève*». Essa risale al 1917 e non può quindi considerarsi aggiornata. Citiamo il seguente passo, sempre a titolo teorico:

«Il fisco non può considerarsi liberato dall'*onus probandi*. Esso deve invece dimostrare «*le bien fondé de l'impôt qu'il réclame*».

«D'altra parte, è evidente che il contribuente è in obbligo di fornire tutte le spiegazioni e giustificazioni domandate dalla legge» (Werner op. cit. pag. 143 e Zellweger op. cit. pag. 79).

La Commissione cantonale di ricorso può esigere dall'Autorità di tassazione un supplemento di prove e può chiederle un preavviso.

Se l'Autorità di ricorso intende modificare la decisione dell'Autorità di tassazione, l'audizione del ricorrente deve avvenire alla presenza di un delegato dell'Autorità di tassazione.

I ricorsi generici, non motivati oggettivamente e senza documentazione delle domande non sono presi in considerazione, vale a dire che devono essere respinti in ordine.

La Commissione cantonale di ricorso procede all'istruzione del gravame, eseguendo le necessarie indagini, attenendosi alla massima ufficiale. Essa può quindi investigare liberamente su tutte le circostanze di fatto che possono influire positivamente o negativamente in quanto abbiano attinenza alla determinazione degli enti soggetti all'imposta.

La procedura di ricorso deve svolgersi in contraddittorio tra il contribuente che ha inoltrato il gravame e l'Autorità di tassazione, alla quale devono essere sottoposte tutte le allegazioni del ricorrente e tutti i documenti prodotti in seconda istanza affinché essa possa pronunciarsi sul loro contenuto, sulla loro defedacenza e sulla loro rilevanza giuridica (art. 41).

Sulla questione dell'*onus probandi* nella procedura amministrativa v. il d'Alessio, Vol. II, pag. 598 e segg.

La Commissione di ricorso decide primamente le questioni d'ordine, tra le quali ha una particolare importanza quella relativa alla validità formale del gravame, e quindi si pronuncia sul merito delle domande conclusionali senza essere vincolata alle proposte e alle domande del ricorrente e del fisco. Essa può ricorrere, se del caso, all'ausilio dell'amministrazione fiscale per l'assunzione di nuove prove. La sua decisione, in sede cantonale, è definitiva e può essere impugnata soltanto davanti al Tribunale federale in relazione all'art. 4 della Costituzione federale col mezzo usuale del ricorso di diritto pubblico (per denegata giustizia, per arbitrio o per violazione di norme e garanzie costituzionali, per disparità di trattamento ecc.).

Essa, in quanto riguarda anche l'I.D.N. può essere, inoltre, impugnata davanti al Tribunale federale col mezzo del ricorso di diritto amministrativo (articolo 97 della legge organica giudiziaria federale del 9 dicembre 1940 e 112 del decreto del Consiglio federale concernente la riscossione di un'imposta per la Difesa nazionale).

La Commissione di ricorso è, in via generale, istanza di appello la quale pronuncia sia nel caso in cui il contribuente invochi un *error in procedendo* sia nel caso che esso lamenti un *error in iudicando* (cfr. Zellweger op. cit. pag. 77 e segg.). Solo eccezionalmente la Commissione è autorità di cassazione (ad esempio per le domande di revisione).

E' già stato rilevato, esaminando l'art. 7 del disegno che i membri della Commissione cantonale di ricorso sono qualificati come « magistrati di natura giudiziario-amministrativa ». Questa definizione non si concilia troppo con la disposizione prevista dall'art. 7 cpv. 3 del disegno dichiarante che ai componenti della Commissione (quindi anche ai supplenti) sono applicabili per analogia le norme che regolano le funzioni e la posizione dei magistrati dell'ordine giudiziario. Occorre però fare una netta distinzione fra la qualità organica e gerarchica dei membri della Commissione e la natura delle loro funzioni.

Senza esprimere con ciò un giudizio, che non le compete, la Commissione opina che il ricorso, in contrapposizione al reclamo, assume l'aspetto ed anche la natura di un mezzo di diritto di carattere giurisdizionale che ha caratteristiche diverse da quelle delle Autorità di tassazione, agenti in veste anche di Autorità di reclamo. Ne consegue che la procedura di ricorso deve avvicinarsi maggiormente che non la procedura di reclamo al processo civile, cioè al processo ordinario regolato dal Codice di procedura civile per le contestazioni di mio o di tuo, pur tenendo calcolo dell'art. 53 del progetto che dispensa la Com-



missione di ricorso dall'informarsi al precetto dell'art. 148 del detto Codice il quale recita :

« Fuori dei casi in cui sia dalla legge espressamente autorizzato, il giudice non può ordinare alcuna prova se non sull'istanza di una delle parti nè richiedere una prova maggiore oltre quanto le parti hanno offerto ».

Una differenza tra le due procedure — quella di reclamo e quella di ricorso — è data anche dalla loro diversa esigenza per quanto concerne le motivazioni del giudizio nelle due sedi. Per il primo dei detti giudizi la legge (art. 47 cpv. 2) prescrive che esso deve essere « succintamente motivato », per il secondo l'art. 54 stabilisce « *sic et simpliciter* » che la decisione deve essere « motivata », ciò che impone alla Commissione di ricorso di motivare i suoi giudizi — *mutatis mutandis* — alla guisa in cui il giudice ordinario motiva le sue sentenze. In altre parole nella decisione della Commissione di ricorso il principio della valutazione delle prove è vincolato da norme più rigorose di quelle che valgono per l'Autorità di tassazione, anche in sede di giudizio sui reclami.

Il diritto di giudicare sulla assunzione delle prove e sulla valutazione delle stesse secondo il suo prudente criterio la dispensa dall'osservanza stretta delle norme che regolano un processo eccessivamente formalistico.

La sentenza in materia tributaria, specialmente quella che contiene il giudizio dell'Autorità di ricorso, dovrebbe avere la validità e la forza di un *sillogismo*. Importa quindi che i giudici in materia fiscale accertino accuratamente l'esattezza della proposizione minore. Senza tale esame è facile incorrere in valutazioni inesatte ed arbitrarie, sia dal lato del fatto, sia dal lato del diritto.

A questo riguardo sono interessantissime le considerazioni svolte dal dr. Bosshardt, già segretario della Commissione di ricorso per l'imposta cantonale di Zurigo ed ora presidente della stessa, nell'articolo pubblicato nel nr. del 1. febbraio 1933 (pag. 33 e segg.) dello Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung.

Il dr. Bosshardt quale introduzione al suo interessante lavoro scrive le seguenti parole, da noi tradotte liberamente, sempre a titolo puramente teorico cioè, senz'alcun riferimento alle norme procedurali che stanno per essere adottate nel nostro Cantone o all'applicazione finora fatta dagli organi fiscali delle vecchie norme :

« Ogni determinazione d'imposta rende necessario l'accertamento dei fatti importanti da cui deriva e si misura il diritto all'imposta. Solo quando l'Autorità fiscale sia in chiaro circa le condizioni effettive, può formarsi una convinzione relativamente all'esistenza e all'ammontare di quanto è dovuto a titolo d'imposta. L'accertamento delle condizioni di fatto costituisce pertanto molta parte dell'attività pratica delle Autorità fiscali. Ci proponiamo di esaminare nelle righe che seguono questa parte di ricerca del diritto, da punti di vista giuridici, prescindendo naturalmente dalla descrizione dell'intero svolgersi del procedimento in sede di prova, la quale descrizione offrirebbe scarso interesse giuridico, e restringendo l'esposizione ad alcune particolarità che imprimono al procedimento il suo carattere giuridico particolare.

« In proposito, sorge innanzitutto la questione della competenza, e la risposta a tale questione deve spiegare e dire a quale Autorità fiscale spetti il compito di indagare e di accertare i fatti sui quali si fonda il diritto all'imposta.

« Nella teoria del diritto fiscale si fa distinzione fra la procedura nella determinazione delle imposte e la procedura della giustizia fiscale nel senso che all'Autorità di tassazione, considerata autorità amministrativa, viene assegnato il compito di decidere, secondo il suo giudizio amministrativo, se essa ritenga dato o no un fatto determinato; che invece la giustizia fiscale deve al contrario fare una constatazione non d'ordine amministrativo, ma bensì in sede di giudizio,

della pretesione all'imposta e, quindi, un accertamento d'ordine processuale (o giudiziario) dello stato della causa (delle condizioni di fatto); in altri e più precisi termini, l'Autorità di giustizia fiscale non ordina come l'Autorità di assettamento che allo Stato, al Comune, venga pagata un'imposta, bensì esamina ciò che è di diritto; conformemente a ciò, i punti d'appoggio, che nella procedura d'assetamento servono a far conoscere le condizioni reali, secondo questa teoria si chiamano « mezzi di constatazione » (o di « accertamento »), mentre la locuzione « mezzi di prova », presa a prestito dalla procedura giudiziaria, resta riservata per la procedura della giustizia fiscale (cfr. *Blumenstein*, *Schweizerisches Steuerrecht*, pag. 517, 534 e 588).

Epperò, quand'anche la validità della « massima ufficiale » non possa venir messa in dubbio nella procedura di prova del diritto fiscale, bisogna d'altra parte accennare anche alle eccezioni numerose e praticamente estese, che imprimono per più rispetti al processo fiscale, nonostante la massima ufficiale, il carattere di processo di parte.

Prima di occuparci partitamente di questi casi eccezionali, sia permesso di aggiungere l'avvertimento che là dove la massima ufficiale è infranta si fa valere l'aspirazione inestinguibile e salutare all'affermazione del diritto materiale ».

In proposito siano citati come caso d'applicazione degno di nota gli schiarimenti contenuti nella sentenza della Commissione suprema di ricorso zurighese del 24 gennaio 1936: « Quand'anche l'Autorità, ogniqualevolta tocchi al contribuente l'onere della prova, possa lasciare a quest'ultimo l'iniziativa per la dimostrazione e limitarsi in linea di principio a ricevere le prove presentate, occorre accollarle eccezionalmente l'obbligo di procedere a rilievi e a constatazioni ufficiali, qualora il contribuente abbia raccolto per la sua esposizione forti punti di appoggio, circa i quali egli, ignaro della situazione di diritto, suppone che siano sufficienti in sede di prova e qualora egli trascuri altre possibilità di chiarimento per inesperienza o per ignoranza. Sarebbe inconciliabile con lo scopo del procedimento di tassazione, il quale deve fornire una base oggettiva, sicura e giusta per il calcolo dell'imposta, che l'Autorità lasciasse nella incertezza uno stato di causa per via di offerte di prove manifestamente insufficienti, ma che essa sa benissimo suscettibile di completazione ».

« Tra le eccezioni della massima ufficiale vanno menzionate in primo luogo i casi in cui in base alla legge o alla pratica del giudicare viene accolto al contribuente l'obbligo inerente alla prova; in altre parole nei casi in cui il contribuente è responsabile della raccolta e della notificazione dei punti d'appoggio atti a mettere in chiaro la cosa ed egli sopporta le conseguenze d'un ritardo e d'una incertezza non rimovibile nello stato della causa ».

Tra le altre pubblicazioni in materia di procedura tributaria che si occupano della questione dell'*onus probandi*, la cui natura è essenziale, si possono citare le seguenti:

<i>Blumenstein</i>	<i>Schweizerisches Steuerrecht</i> (pag. 584 e segg.)
<i>Blumenstein</i>	<i>System des Steuerrechtes</i> (pag. 131, 204, 265, 283, 284, 302)
<i>Ruck</i>	<i>Schweizerisches Verwaltungsrecht</i> , II Vol. (pag. 120 e 121)
<i>Bosshardt</i>	<i>Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer</i>
<i>Zellweger E.</i>	<i>Die Verwaltungsjustiz der Kantone im Gebiete ihrer direkten Steuern.</i>

L'importante — stavamo per dire l'essenziale — questione dell'onere della prova nella procedura tributaria potrebbe essere ulteriormente approfondita, ma ci sembra di aver detto quanto basti per dimostrare

- a) che non esiste una norma precisa assoluta e categorica la quale stabilisca in modo tassativo a chi incombe l'onere della prova, se cioè sia il fisco che deve provare che la dichiarazione del contribuente non è fededegna e veridica, sostituendola con una tassazione, a suo giudizio, più conforme alla

realtà, oppure se l'onere incombe al contribuente che deve giustificare e provare la sua reale situazione quo alla sostanza e al reddito;

- b) che l'onere della prova che, in massima, in sede di ricorso incombe al contribuente che impugna il giudizio duplice dell'Autorità di tassazione e il diritto dello Stato di prelevare l'imposta in base alla decisione di quella Autorità, può senz'altro essere accollato al contribuente quando si tratta dell'accertamento dei fattori negativi della tassazione, vale a dire di quei fattori che devono essere dedotti dalla sostanza o dal reddito per stabilire la vera quota imponibile a' sensi di legge.

Tali fattori devono, in ogni caso, essere provati dal ricorrente salvo quando essi risultino da atti o da documenti ufficiali o da precedente tassazione ineccepibile e che non hanno subito modificazioni durante la decorrenza del tempo.

Ne consegue che l'accertamento di questi fattori come, del resto, degli altri, dovrà essere eseguito con la massima circospezione dalla Autorità di tassazione, eventualmente da quella di ricorso, di modo che il risultato rappresenti la fotografia il più possibilmente esatta dell'abbienza e del reddito tassabile.

Una tassazione basata su semplici indizi, ad esempio, sui segni esteriori (tenore di vita del contribuente) può essere eccepita dal contribuente se gli indizi stessi non sono avvalorati da circostanze che dimostrino l'esistenza dei fattori negativi di tassazione e dimostrino che l'impugnativa del ricorrente non è basata su fatti reali ed inconfutabili e su un ragionamento serio e logico. Gli indizi gratuiti e inconcludenti non dovrebbero servire di base per una tassazione.

Fatte queste riserve, le conclusioni cui è giunto il dr. Bosshardt nel succitato studio, possono essere accettate anche per ciò che riguarda il nostro Cantone nel quale il giudizio tributario deve tendere, come negli altri Stati, all'accertamento della giustizia, la quale esige la massima cura nell'accertamento dei fatti influenti.

E' superfluo rilevare che le Autorità fiscali sono tenute a contestare formalmente al contribuente i fatti rilevanti che non risultano dalla sua dichiarazione o da altre sue ammissioni oppure da documenti ufficiali ineccepibili ed è ovvio che il contribuente ha il diritto di opporre e di provare, in tal caso, tutte le circostanze a suo favore, vale a dire tutti i fatti che annullano o limitano la pretesa del fisco.

A questo riguardo non sarà inutile ricordare che, nella dottrina del diritto pubblico svizzero si manifesta ogni giorno con maggiore chiarezza ed insistenza una tendenza la quale vuole che al detto diritto — del quale notoriamente fa parte il diritto fiscale o tributario — venga applicato, in via di analogia, il disposto dell'art. 2 del Codice civile svizzero. Questo, come è noto, prescrive che « Ognuno, sia nell'esercizio dei propri diritti, sia nell'adempimento dei propri obblighi, è tenuto ad agire secondo i principi della buona fede », aggiungendo che « il manifesto abuso del proprio diritto non è protetto dalla legge ».

Il precetto si rivolge, a non averne dubbio, non soltanto ai contribuenti frodatori od evasori, bensì anche allo Stato se esso si serve, per l'accertamento del proprio diritto, di funzionari affetti da eccesso di zelo per realizzare tassazioni che appaiono non giustificate da fatti accertati o dal contegno del contribuente.

Chiudendo questa parte del rapporto, rileviamo che la disposizione dell'articolo 24 della legge di procedura del 5 maggio 1920 il quale accordava ad ogni cittadino il diritto di ricorrere non solo contro la sua tassazione ma anche quello di impugnare la tassazione di altri contribuenti non è stata riprodotta nel progetto. Questa *actio popularis* si è rivelata di nessuna efficacia pratica, rarissimi essendo i casi in cui un cittadino abbia ricorso contro la tassazione di un'altra persona per omissione o per inesattezza. La soppressione della relativa norma è quindi stata opportunamente proposta dal Consiglio di Stato.

## Capitolo V

## REVISIONE

Il progetto di legge sottoposto al vostro esame prevede il nuovo istituto della revisione. La vecchia legge stabiliva all'art. 41 che qualora risultasse fossero incorsi errori materiali di calcolo o di redazione, essi devono essere corretti a seguito di una istanza del ricorrente da inoltrare entro 30 giorni dall'intimazione della decisione. L'istituto della revisione così come configurato nel progetto va molto più oltre.

Come ogni giudizio, la tassazione definitiva — vale a dire nel caso concreto quella della Commissione cantonale di ricorso — ha forza di cosa giudicata e questa fa quindi stato sia per il fisco sia per il contribuente. Resta riservato naturalmente il giudizio della Autorità federale nel caso in cui la decisione sia suscettibile di ricorso.

I motivi in base ai quali la revisione può essere chiesta dal contribuente si attagliano in parte alla disposizione del Codice di procedura civile sulla restituzione contro la sentenza (art. 338 del detto Codice) e in parte sulle norme relative alla cassazione in sede civile (art. 320 idem).

L'aforisma *pro veritate habetur*, in materia tributaria, vale quindi solo in quanto il contribuente non possa armeggiare nei modi e nei termini prescritti dalla legge un fondato motivo di revisione.

Meritevole di speciale rilievo è la disposizione dell'art. 56 lett. a) la quale ammette la revisione quando la tassazione è stata fatta in violazione di una norma essenziale di procedura, ad esempio quando un mezzo di prova sia stato arbitrariamente respinto e quella della lett. d) dello stesso articolo, la quale ammette la revisione quando siano stati constatati errori materiali di calcolo o di redazione. La domanda di revisione deve essere presentata alla Commissione cantonale di ricorso entro 3 mesi dalla conoscenza del motivo invocato, non però oltre 5 anni dal momento in cui la tassazione è diventata definitiva.

La competenza è regolata nel modo seguente :

La Commissione cantonale di ricorso si pronuncia sull'ammissibilità della domanda in ordine e rinvia gli atti all'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni per una nuova tassazione. Qui la Commissione di ricorso come è già stato rilevato ha la veste di istanza di cassazione. In determinati casi speciali previsti dall'art. 58, la domanda va presentata entro 3 mesi alla Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni e non più alla Commissione cantonale di ricorso entro 3 mesi dal momento in cui si è verificato il motivo di revisione. In sostanza si può dire che l'istituto della revisione della procedura tributaria si richiama alla nozione civilistica dell'arricchimento indebito (condictio indebiti).

## Titolo III

## IMPOSTE SUPPLETORIE E CONTRAVVENZIONI

Il Titolo III contempla le norme per il cosiddetto « contenzioso-tributario » oppure anche « penale-tributario ». Si tratta in sostanza :

- a) dell'obbligo del pagamento dell'imposta sottratta,
- b) delle contravvenzioni punite con sanzioni penali (multa tributaria, deferimento all'Autorità giudiziaria),
- c) delle multe disciplinari per violazioni di decisioni o di provvedimenti delle Autorità fiscali di minore rilievo.

L'art. 60 prevede l'imposta suppletoria e l'art. 61 stabilisce l'ammontare dell'imposta stessa nella misura da 1 a 6 volte, maggiorata dell'interesse del 5 % a contare dalla scadenza.

Il contribuente non è tenuto a pagare l'imposta suppletoria ma soltanto la imposta sottratta quando la sottrazione si è verificata senza intenzione o negligenza, per errore od omissione delle Autorità fiscali.

Gli articoli seguenti regolano le conseguenze della sottrazione compiuta ad opera del contribuente « che non adempie agli obblighi che gli incombono nella procedura di tassazione, di reclamo o di ricorso, omettendo di indicare fatti importanti per stabilire l'esistenza e la portata dell'obbligo di pagare l'imposta o fornendo intenzionalmente o per negligenza indicazioni incomplete, sottraendo allo Stato o al Comune una imposta dovuta ».

L'imposta suppletoria è commisurata da 1 a 6 volte l'imposta sottratta ed è graduata secondo la gravità della contravvenzione e delle circostanze influenti.

La contravvenzione fiscale è quindi punibile in via amministrativa anche se al contribuente non è imputabile un dolo. Ciò del resto è conforme alla teoria e alla pratica in materia contravvenzionale, considerato il reato come perfetto pel solo fatto materiale e formale.

Viene considerato come aggravante il fatto che il contribuente abbia indotto in errore l'Autorità incaricata di determinare l'ammontare dell'imposta producendo documenti falsi, falsificati o inesatti su fattori importanti concernenti l'esistenza o la portata dell'obbligo.

Il progetto non prevede esplicitamente delle sanzioni detentive ma si limita a prevedere che « chiunque commette un'azione punibile secondo le leggi penali sarà, inoltre, denunciato alle Autorità penali a cura del Consiglio di Stato ».

Per quanto concerne la nozione del « falso » con documenti pubblici o privati cfr. *Engeli « Die Urkundenfälschung »* (Diss. Berna, 1913).

Rileviamo, a titolo puramente teorico, che alcune procedure cantonali, fra le altre quella di San Gallo (art. 110), Sciaffusa (art. 71) e quella di Zurigo prevedono, per i casi più gravi, una sanzione detentiva da applicare in via amministrativa.

A questo riguardo si potrebbe anche citare, sempre in via puramente teorica, anche l'art. 335 del Codice penale svizzero che sotto la marginale « diritto penale di polizia, amministrativo e fiscale » prevede che « i Cantoni conservano la facoltà di emanare le disposizioni penali necessarie per assicurare l'osservanza del diritto cantonale in materia fiscale ».

Ci si può chiedere se le sanzioni penali previste dal disegno siano sufficienti ed adeguate anche nei casi più gravi di sottrazione per i quali il contribuente, pur non incappando nel Codice penale, ha commesso un'infrazione che, per la sua gravità, merita un'immediata e sicura repressione da parte dell'Autorità fiscale, ciò che non sempre può verificarsi con la denuncia al giudice, la cui « larga misericordia » è ben nota. Ma a questa domanda si può rispondere che la comminatoria di pene detentive della libertà rappresenta un passo cui difficilmente vien dato seguito dalle Autorità amministrative, che notoriamente rifuggono da provvedimenti che comunemente si chiamano draconiani. Ma è opportuno rilevare che la legge, pur nella sua mitezza, dovrà essere applicata ogni qualvolta si scopra un caso di sottrazione commesso intenzionalmente della natura di quelli contemplati dall'art. 59. Soltanto agendo in tale modo, la mala erba della frode fiscale potrà essere estirpata efficacemente nel nostro Cantone.

L'art. 64 definisce la responsabilità degli eredi e dei rappresentanti contrattuali e la responsabilità nel caso di contravvenzione commessa nella gestione o nella liquidazione di una persona giuridica o di una società commerciale senza personalità giuridica, e ciò in deroga al noto principio di diritto penale « *societas delinquere non potest* », nonchè la responsabilità delle persone incaricate dell'amministrazione e della direzione, le quali possono essere punite in quanto personalmente colpevoli ai sensi dell'art. 65.

Circa la competenza in materia di sanzioni per sottrazione di imposta si osserva che, a prescindere dalle multe disciplinari previste dall'art. 65, che sono

di competenza delle singole Autorità fiscali, l'imposta suppletoria e la multa tributaria sono di competenza della Commissione cantonale di ricorso, previa inchiesta da parte dell'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni, mentre prima doveva essere seguita la procedura ordinaria in materia di contravvenzione, tanto per l'imposta suppletoria, quanto per la multa tributaria, ciò che aveva per conseguenza di investire la Camera dei ricorsi penali anche dell'accertamento dell'ammontare dell'imposta sottratta, ciò che poteva dar luogo a qualche dubbio dato che la detta Camera dei ricorsi penali avrebbe dovuto, per ragioni istituzionali, occuparsi soltanto della multa che rappresentava una vera e propria sanzione penale.

L'art. 73 regola la prescrizione, che è interrotta « da ogni atto documentato d'inchiesta e da ogni decisione penale o d'accertamento ed è sospesa per un periodo al massimo di 10 anni quando le persone responsabili non hanno domicilio in Svizzera ».

Dalla stampa politica si rileva che l'azione contro la frode fiscale iniziata in vasta scala nella Repubblica francese ha condotto in una sola settimana ad un maggiore reddito per il fisco di 60 miliardi di franchi tra imposte supplementarie e multe.

E' da rilevare che la prescrizione interviene rapidamente ciò che torna vantaggioso al contribuente contro il quale vengono minacciate sanzioni.

Gli ordinamenti degli altri Stati prevedono, invece, che i reati fiscali non soggiacciono alla prescrizione.

L'art. 74 infine stabilisce l'obbligo dei Municipi, degli Uffici cantonali ed in genere degli uffici pubblici di denunciare immediatamente all'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni le infrazioni constatate nell'ambito della loro attività.

Le Autorità e i pubblici funzionari che non ottemperano ai doveri imposti loro dalla presente legge sono puniti dal Consiglio di Stato con una multa disciplinare da Fr. 20,— a Fr. 500,— di competenza del Consiglio di Stato, la cui decisione è inappellabile, riservate le disposizioni dell'organico.

#### Titolo IV

##### RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE (CANTONALI)

Questo titolo non esige alcun chiarimento, salvo quello relativo al pagamento dell'imposta cantonale che deve essere soddisfatta in tre rate (prima due).

La prima e seconda vengono prelevate a titolo d'acconto sulla base della imposta dell'anno precedente in ragione del 40 % per ogni rata. Con la terza rata verrà richiesto il saldo dovuto per l'esercizio fiscale (art. 77).

Il cpv. dello stesso articolo sancisce il noto principio *solve et repete* sul quale non è necessario che ci si dilunghi.

Ci limitiamo a citare la dottrina italiana in proposito, indicata dal d'Alessio, pag. 252, e per la giurisprudenza dell'autorità ticinese il Massimario 1952, Nr. 965.

Il disegno contiene, in seguito, interessanti disposizioni a tutela del diritto del fisco sul sequestro a garanzia dell'imposta dovuta (art. 83 e 84) sul diritto dell'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni a chiedere agli eredi la prestazione di una garanzia in caso di morte del contribuente, dopo che la sua tassazione era diventata definitiva, sulla liquidazione delle persone giuridiche e sugli obblighi degli organi incaricati della liquidazione (art. 86) e sulla cancellazione dal Registro di commercio delle persone giuridiche e delle succursali di aziende con sede fuori del Cantone che non hanno pagato l'imposta comunale e cantonale o che non hanno prestato le dovute garanzie.

Gli art. 88 e segg. regolano il trattamento previsto per i contribuenti transitori e stagionali per i quali è prevista una procedura accelerata sulla base di fattori presuntivi, riservato il diritto di reclamo e di ricorso a mente della legge.

L'art. 89 accorda delle facilitazioni di pagamento per motivi « oggettivi e provati ». La facilitazione consiste nella proroga sino ad un anno del termine di scadenza delle singole rate, nel pagamento rateale o nella rinuncia da parte del fisco agli interessi.

Il disegno tratta, quindi, del condono delle imposte in modo non molto dissimile da quello previsto dall'attuale legge. Per le decisioni sulle domande di condono è dichiarato competente il Dipartimento delle finanze che decide definitivamente, se l'imposta da condonare non supera complessivamente Fr. 200,—: negli altri casi decide il Consiglio di Stato inappellabilmente.

Oltre al condono, è prevista la restituzione di un'imposta non dovuta o dovuta solo in parte e che il contribuente ha pagato per errore, oppure quando ricorrono gli estremi dell'art. 86 della LEEF (omessa opposizione o rigetto di questa).

La domanda dev'essere inoltrata dal contribuente entro un anno dal pagamento all'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni.

La restituzione è prevista pure nel caso di pagamento non dovuto constatato d'ufficio (art. 93).

La restituzione delle imposte non dovute può avvenire anche a seguito dell'ammissione di una domanda di revisione (art. 56 e segg.).

## Titolo V

### DETERMINAZIONE E RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA COMUNALE

#### Capitolo I

#### NORME GENERALI

Il disegno richiama, all'art. 95, che per il prelevamento dell'imposta comunale fanno, in linea di massima, stato le classificazioni dell'imposta cantonale dell'anno precedente, riservate le contrarie disposizioni del detto titolo.

L'articolo seguente stabilisce le norme per l'allestimento dell'elenco dei contribuenti che può essere sostituito da appositi schedari.

E' da rilevare che il testo sopprime la facoltà accordata dall'art. 30 della vecchia legge tributaria ai Municipi di introdurre nei prospetti comunali « quelle modificazioni che fossero rese necessarie da cause determinate che manifestamente avessero deteriorato o migliorato le condizioni del contribuente ».

Tale disposizione accordava ai Comuni una limitata « autonomia » tributaria che, in qualche caso, si giustificava, ma che era sempre stata sorgente di intricate vertenze circa la competenza del Comune oppure del fisco a stabilire la tassazione valida (vedasi in proposito l'interessante sentenza della Camera di diritto pubblico del Tribunale federale del 28 gennaio 1953 sul ricorso del Comune di Corzoneso contro la sentenza 12 settembre 1952 della Camera di esecuzione e fallimenti del Tribunale di Appello del Cantone Ticino nella vertenza esistente tra il ricorrente e il Patriziato di Leontica).

Le contestazioni di questa natura sono destinate a scomparire a seguito dell'assoluta conformità che in avvenire dovrà esistere tra le due imposte.

Importante è la disposizione dell'art. 96 cpv. 2 stabilente il riparto *pro rata temporis* dell'imposta comunale tra il Comune dove il contribuente ha il proprio domicilio a' sensi degli art. 7 e 9 della legge tributaria ed il Comune o i Comuni dove egli si trasferisce. In tal caso, la legge prescrive che l'imposta dev'essere pagata proporzionalmente nei diversi Comuni in ragione della durata

del domicilio, calcolata a mesi, ritenuto che la frazione maggiore è calcolata come mese intero.

Contro la decisione municipale concernente l'iscrizione negli elenchi o nei registri il contribuente può presentare reclamo al Municipio entro il termine di 15 giorni dalla pubblicazione. Contro la decisione municipale è dato ricorso al Consiglio di Stato, ovviamente a norma della procedura dell'amministrativo semplice, sempre entro il termine di 15 giorni.

Anche qui vale il principio *solve et repete* (vedasi art. 101).

## Capitolo II

### RIPARTO INTERCOMUNALE

La questione del riparto intercomunale dell'imposta tra i diversi Comuni interessati è una di quelle che maggiormente necessitavano di una revisione. La materia era regolata dalla legge tributaria (art. 37 a 44) e dal regolamento d'applicazione dell'art. 44 della legge stessa concernente la procedura per il prelevamento dell'imposta comunale a carico delle aziende del gas, acqua potabile, impianti idroelettrici, delle imprese di ferrovie secondarie, tramvie e funicolari (art. 41 e 42), nonché delle aziende municipalizzate di cui approfittano più Comuni (art. 44).

Il disegno riconduce tutte le svariate vertenze cui poteva dar luogo l'applicazione delle norme succitate sotto una formula chiara, unica, semplicissima, che è fissata dall'art. 102 del progetto, il quale stabilisce che « se il contribuente possiede all'infuori del Comune di domicilio valori immobiliari o gerisce aziende, succursali, agenzie o rappresentanze della sua azienda, l'imposta base è ripartita secondo le norme vigenti in materia di doppia imposizione intercomunale, riservata la disposizione dell'art. 66 LT del seguente tenore :

« L'imposta dovuta sul reddito proveniente dall'esercizio di un'azienda, rispettivamente sulla sostanza mobiliare investita nella stessa, è dovuta in ragione di  $\frac{1}{3}$  nel Comune di domicilio e  $\frac{2}{3}$  nei Comuni dove avviene l'esercizio, ritenuto che il riparto fra questi, in difetto di norme particolari, verrà effettuato secondo le norme in materia di doppia imposizione intercantonale, applicate per analogia.

§ 1. Quando le condizioni che motivano il riparto si verificano solo per una parte dell'anno non inferiore a tre mesi, il riparto avviene proporzionalmente alla durata delle condizioni stesse.

Non si fa luogo a riparto :

- a) quando le condizioni si verificano per meno di 3 mesi;
- b) quando la quota-parte dovuta ad un Comune è inferiore a Fr. 10,— di imposta base;
- c) quando un Comune avente diritto non lo rivendica entro il termine di legge.

§ 2. Il riparto intercomunale per le aziende idroelettriche per la produzione e la distribuzione di energia, le imprese di gas e di acqua potabile, le aziende municipalizzate, consortili, di enti pubblici e simili avviene secondo le norme di speciale decreto legislativo ».

La ripartizione dell'imposta delle aziende prevista dall'art. 44 della vecchia legge tributaria dovrà quindi essere regolata da uno speciale decreto di competenza del Gran Consiglio. La norma adottata dal Consiglio di Stato appare semplice e di facile applicazione.

Per « norme vigenti in materia di imposta intercomunale » devono, anzitutto, intendersi le norme sancite dal Tribunale federale svizzero in applicazione dell'articolo della Costituzione federale che sancisce il divieto della doppia imposta (art. 46 CF).

Il richiamo delle norme vigenti in materia di doppia imposta intercomunale può essere paragonato alla disposizione dell'art. 1 del CCS che dà al giu-



dice la facoltà di decidere « i casi non previsti dalla legge », attenendosi alla dottrina e alla giurisprudenza più autorevoli e secondo le norme che egli adotterebbe come legislatore.

## Titolo VI

### PROCEDURA PER LE TASSE DI SUCCESSIONE

Questo titolo prevede un'innovazione che ha una importanza notevole nel nostro diritto fiscale. Si tratta dell'introduzione di una nuova norma che toglie al foro giudiziario la competenza che esso attualmente possiede come Autorità d'appello avverso le decisioni dell'Autorità amministrativa in materia di tasse di successione e analoghe.

Tale competenza è stata sempre riconosciuta dall'Autorità giudiziaria dai primordi della nostra legislazione in materia.

Il Consiglio di Stato propone ora di innovare a seguito delle osservazioni formulate in seno alla nostra Commissione. Esso dà a questa riforma una motivazione molto succinta, quasi scarna, che suona :

« Si tratta unicamente di valutare attivi e passivi di una successione, quindi di valutare la sostanza di un contribuente defunto. E' questa una materia normalmente di cognizione dell'Autorità fiscale. Le contestazioni d'ordine civile relative alla successione non possono naturalmente essere tolte alla conoscenza del giudice ordinario, è la conseguenza di una situazione di diritto secondo il Codice Civile e non è la base di una tale situazione, per cui la tassa si adeguerà alle risultanze di eventuali contestazioni fra gli eredi e non potrà prederle. Riteniamo quindi come la materia, con la devoluzione alla Commissione cantonale di ricorso, sia più organicamente risolta, con evidente semplificazione della procedura ».

La motivazione è sommaria ma può bastare, in quanto è ovvio che la competenza dell'Autorità giudiziaria nella suddetta materia non era giustificata da nessuna ragione, salvo da quella di una eccessiva e gratuita diffidenza del legislatore in confronto dell'Autorità amministrativa che aveva fissato la tassa, previo assoggettamento del contribuente all'obbligo del pagamento. La competenza dell'Autorità giudiziaria in questo settore dell'amministrazione rappresentava un corpo estraneo nel nostro diritto pubblico e occorre riconoscere che il Consiglio di Stato ha proposto una misura razionale ed opportuna nel suo secondo messaggio, introducendo la norma di cui si tratta che non era contenuta nel primo disegno.

L'innovazione che fa dipendere, anche in sede d'appello, la determinazione della tassa di successione e delle altre tasse che le sono parificate, toglie alla Autorità giudiziaria una competenza che costituiva un'ingerenza della giustizia nell'amministrazione (la locuzione è usata da Cino Vitta in un altro ordine di idee e si appropria anche a questo caso : v. Cino Vitta, *Diritto amministrativo* II, pag. 481).

E' superfluo riandare le carte vecchie per trovare l'origine di questa eccezione alla regola generale secondo cui i tributi appartengono alla cognizione dell'Autorità amministrativa in generale ed a quella dell'Autorità fiscale in specie.

La ragione che può aver indotto il legislatore ad accettare tale eccezione, che rappresenta un vero e proprio misconoscimento del principio fondamentale e costituzionale della separazione dei poteri, non può essere altro che quella più sopra indicata e la si può ben comprendere ove si pensi che l'introduzione della tassa di successione è coeva all'introduzione della legge tributaria (1856, risp. 1855).

Allora è evidentemente sembrato che la cognizione giudiziaria in sede d'appello costituisse una maggiore garanzia per il contribuente di fronte al fisco

che veniva considerato come « esoso e avido » e quindi incapace di pronunciare un giudizio sereno ed oggettivo che tenesse calcolo non solo del suo interesse ma anche di quello della corretta e giusta applicazione della legge.

Tale concetto è evidentemente errato in quanto male si comprende come, mentre il fisco può determinare senza alcun intervento dell'Autorità giudiziaria, tutte le imposte ordinarie ricorrenti, qualunque sia il loro ammontare, per incassare le imposte di successione sia costretto ad ottenere l'approvazione, in caso di ricorso, del suo operato, cioè a litigare davanti alle 47 autorità giudiziarie del Cantone anche per somme di lieve importanza.

Ed è noto che le pretese dello Stato raramente trovano presso i giudici ordinari una protezione giuridica che sancisca l'operato dei suoi uffici.

Francesco d'Alessio a pag. 252 e 348 del suo Diritto Amministrativo Italiano rileva che « l'azione davanti ai tribunali dovrebbe essere esclusa quando si tratta di una lesione a danno del cittadino, prodotta da un atto emanato dal Governo, nell'esercizio del potere politico ».

E' ovvio che questo principio si applica quando si tratta di giudicare sull'operato di organi fiscali che hanno respinto un gravame di colui che intendeva sfuggire, in tutto o in parte, all'obbligo di versare la tassa di successione stabilita in sede amministrativa in virtù della sovranità fiscale dello Stato.

La riforma proposta dal Consiglio di Stato appare razionale e logica in quanto stabilisce un'euritmia tra l'appellabilità delle tasse di successione e quella degli altri contributi, specialmente ove si consideri che le leggi degli altri Cantoni non prevedono la competenza dell'Autorità giudiziaria in questa come nelle altre materie riguardanti i pubblici tributi.

Premesse queste considerazioni, basterà rilevare che il progetto prevede, anzitutto, le misure da prendere nel caso d'ogni persona soggetta alla tassa di successione e per l'erazione dell'inventario obbligatorio al decesso.

Accertati gli attivi ed i passivi l'Ufficio cantonale dei diritti di mutazione trasmette copia dell'inventario con le eventuali modifiche ed aggiunte agli eredi o rappresentanti con l'invito a presentare eventuali contestazioni entro il termine perentorio di 30 giorni. Decorso il termine per le osservazioni degli eredi, l'Ufficio cantonale dei diritti di mutazione trasmette l'inventario, gli atti relativi e le sue proposte all'Amministrazione cantonale delle pubbliche contribuzioni che li verifica e propone al Dipartimento delle finanze l'importo della tassa di successione.

Il Dipartimento fissa la tassa con una decisione contro cui è data facoltà di ricorso nel termine di 30 giorni al Consiglio di Stato. Contro la decisione governativa gli interessati possono adire, nel termine di 30 giorni, la Commissione cantonale di ricorso, il cui giudizio è definitivo.

La procedura prevista per l'inventario e per la tassazione delle successioni è applicabile per analogia alle donazioni, ai legati, ai contratti successori, di vitalizio e di rendita vitalizia, agli atti compiuti per eludere la tassa di successione ed in genere a tutte le operazioni per le quali è prevista l'applicazione della detta tassa.

## Titolo VII

### DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE

*(Entrata in vigore)*

Il primo disegno del Consiglio di Stato prevedeva, per quanto concerne la entrata in vigore, la solita formula con la clausola referendaria.

La Commissione ha modificato il progetto governativo riconoscendo al Consiglio di Stato la facoltà di fissare a suo giudizio la data d'entrata in vigore

della legge. La devoluzione di tale competenza al Consiglio di Stato non è mai stata comprensibile e giustificata quanto in questo caso.

Si osserva che l'applicazione della legge tributaria dell'11 aprile 1950, entrata in vigore il 1. gennaio 1951, ha permesso all'Autorità fiscale di raccogliere una somma di esperienze preziose che sono state utilissime per la elaborazione della legge procedurale, ma ora, dopo che per la procedura si è fatto capo per quasi tre anni alle disposizioni della vecchia legge, sembra venuto il momento di migliorare l'apparato fiscale cantonale.

Non si può, d'altra parte, sottacere che la riforma della LPT avrebbe avuto la sua ragionevole motivazione anche indipendentemente da una nuova LT.

Il Consiglio di Stato esaminerà se sia consigliabile far entrare in vigore la nuova procedura, in tutto o in parte, col 1. gennaio 1954, oppure se non vi sia più espediente ad attendere fino all'inizio del III periodo fiscale (1955/56).

La Commissione osserva che la delegazione di poteri al Consiglio di Stato per quanto concerne l'entrata in vigore della legge non dovrebbe ritardare eccessivamente l'applicazione della decisione granconsigliare, per il solo motivo che il Consiglio di Stato ha qualche dubbio sulla bontà della legge ed ha chiesto il lume di qualche Ufficio federale in proposito, come è avvenuto in occasione della recente emanazione di una legge.

Questo modo di procedere non appare conforme al principio della sovranità cantonale che deve rimanere sempre inconcusso e intangibile in ogni caso, ciò che non si verifica quando la legge, adottata dal Gran Consiglio, non viene pubblicata ed applicata subito dopo trascorso infruttuosamente il termine per l'esercizio del diritto di *referendum*.

Appoggiandoci alle suesposte considerazioni, vi proponiamo di dare la vostra sanzione sovrana al disegno di legge presentato dal Consiglio di Stato col messaggio 5 novembre 1952 e da noi modificato come al testo che vi accludiamo.

Il progetto, a nostro avviso, risolve adeguatamente i tre principali problemi che si presentano nell'elaborazione di una legge di procedura tributaria: vale a dire l'organizzazione dell'apparato fiscale, l'accertamento dell'ente imponibile e la repressione della frode e delle elusioni fiscali.

*Per la Commissione speciale:*

Mazza, relatore  
Antonietti — Bianchi — Caroni,  
con riserva — Censi — Darami, con  
riserva — Fedele — Maspoli, con  
riserva — Olgiati — Pedimina —  
Pellegrini P. — Fianca — Probst  
— Verda A. — Verda P.

---