

Messaggio aggiuntivo

numero	data	Dipartimento
5016 A	22 novembre 2000	FINANZE E ECONOMIA
Concerne		

Progetto di modifica della Legge tributaria e del Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti (norma transitoria e iniziativa cantonale riguardanti l'amnistia fiscale a favore degli eredi)

Signor Presidente,
signore e signori deputati,

a seguito della presa di posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni in merito alla compatibilità con la Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) delle disposizioni della nostra Legge tributaria (LT) riguardanti l'amnistia fiscale a favore degli eredi, si rende necessaria una completazione delle proposte legislative oggetto del messaggio governativo n° 5016 del 27 giugno 2000.

Premessa

Deve essere preliminarmente ricordato che, con il citato messaggio governativo (n° 5016 del 27 giugno 2000), lo scrivente Consiglio aveva sottoposto al Gran Consiglio le proposte di modifica della vigente LT con le quali, da un lato, si completa l'adeguamento del nostro ordinamento tributario alla LAID e, dall'altro, si attuano nuove misure di sgravio fiscale per salvaguardare il reddito disponibile delle famiglie e per sostenere il rilancio economico. Tra queste ultime misure rientra anche quella concernente la proroga del DL sulla concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti.

Nell'ambito degli adeguamenti legislativi richiesti dalla LAID il Consiglio di Stato si era anche chiesto se il nostro particolare regime di amnistia a favore degli eredi (art. 236 cpv. 3 e 262 cpv. 3 LT) fosse ancora compatibile con il diritto superiore in materia di armonizzazione fiscale (in particolare gli art. 53 cpv. 1 e 57 cpv. 3 LAID).

Per le ragioni ampiamente esposte nel messaggio governativo¹ eravamo, allora, giunti alla conclusione che questa nostra amnistia (in particolare la rinuncia al recupero di imposta cantonale e comunale quando gli eredi presentano, in sede di successione, un inventario completo dei beni posseduti dal defunto) non fosse più compatibile con le disposizioni della LAID sul recupero di imposta (art. 53 cpv. 1).

¹ Vedi messaggio governativo n° 5016 del 27 giugno 2000 sul progetto di modifica della Legge tributaria e del Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti, pagine 13 e 14, lettera g) "amnistia fiscale a favore degli eredi (rinuncia all'adeguamento degli art. 236 cpv. 3 e 262 cpv. 3 LT)".

Malgrado questa constatazione – che avrebbe di per sé comportato l'abrogazione dell'ammnistia fiscale a favore degli eredi – il Consiglio di Stato aveva esplicitamente proposto nel messaggio di (momentaneamente) rinunciare a proporre l'adeguamento dei relativi disposti della vigente LT a favore di una soluzione che prevedeva la presentazione, da parte del Gran Consiglio, di un'iniziativa cantonale intesa ad ottenere dall'Assemblea federale una modifica della LAID in modo da salvaguardare la compatibilità di questo particolare disciplinamento della nostra vigente LT con il diritto federale in materia di armonizzazione fiscale². Nel medesimo messaggio governativo (n° 5016 del 27 giugno 2000) si affermava poi che, in caso di esito negativo dell'iniziativa cantonale, non sarebbe restata altra soluzione che procedere all'adattamento dei corrispondenti disposti della LT.

La Commissione speciale in materia tributaria si è immediatamente dimostrata sensibile a questi nostri intendimenti e, nell'ambito dell'esame del messaggio n° 5016 del 27 giugno 2000, ha deciso di scorporare la proposta di iniziativa cantonale nell'intento di anticipare i tempi di decisione del Gran Consiglio e di ottenere – da parte dell'Assemblea federale in termini brevi (e comunque entro il 31 dicembre 2000) – perlomeno l'introduzione di una norma transitoria urgente nella LAID che permettesse di mantenere la nostra amnistia fiscale a favore degli eredi. Rimandiamo, a questo riguardo, alle considerazioni dei rapporti di maggioranza e di minoranza³ e in particolare al rapporto parziale del 31 agosto 2000 della medesima Commissione speciale in materia tributaria⁴.

L'esame di quest'ultimo rapporto commissionale da parte del Gran Consiglio era programmato per la sessione del 18 settembre 2000⁵.

Il Consiglio di Stato, con lettera del 15 settembre 2000, aveva tuttavia chiesto all'Ufficio presidenziale del Gran Consiglio di sospendere qualsiasi decisione sull'iniziativa cantonale (quindi, di fatto, sul rapporto parziale del 31 agosto 2000 della Commissione speciale in materia tributaria) rimandandone la discussione ad una successiva sessione parlamentare.

Questa richiesta – che è stata accolta dal vostro Ufficio presidenziale – era motivata da un'importante novità emersa in occasione di un incontro (del 14 settembre 2000) tra lo stesso Consiglio di Stato e il Consigliere federale Kaspar Villiger. Un funzionario dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, presente all'incontro, aveva infatti affermato che l'ammnistia prevista dalla nostra vigente LT avrebbe anche potuto essere considerata conforme alle disposizioni federali in materia di armonizzazione fiscale.

² Vedi testo di iniziativa cantonale allegato al messaggio governativo n° 5016 del 27 giugno 2000 sul progetto di modifica della Legge tributaria e del Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti.

³ Vedi rapporti di maggioranza e di minoranza – parziali 1 (n° 5016 R1parz.1 e n° 5016 R2parz.1) ambedue del 20 ottobre 2000 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 27 giugno 2000 inerente il progetto di modifica della Legge tributaria e del Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti. Nel rapporto di maggioranza le pagine 15 e 16, capitolo 3.1.8 "Amnistia fiscale a favore degli eredi (rinuncia all'adeguamento degli art. 236 cpv. 3 e 262 cpv. 3 LT)" e nel rapporto di minoranza le pagine 17 e 18, capitolo 4 "Amnistia fiscale per gli eredi".

⁴ Vedi rapporto parziale (n° 5016 Rparz.) del 31 agosto 2000 della Commissione speciale in materia tributaria concernente l'iniziativa cantonale riguardante l'ammnistia fiscale a favore degli eredi in sede di inventario successorio (messaggio governativo n° 5016 del 27 giugno 2000 sul progetto di modifica della LT e del DL concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti).

⁵ L'urgenza delle decisioni (cantonale e federale) sull'iniziativa cantonale era dettata anche dalla necessità di ottenere – in previsione della scadenza del 31.12.2000 (cioè del termine ultimo di adeguamento della LT alla LAID) – l'autorizzazione (legislativa) federale a continuare ad applicare, almeno transitoriamente, il nostro particolare disciplinamento dell'ammnistia fiscale a favore degli eredi.

È evidente che, se fosse stata confermata questa interpretazione della LAID (diversa da quella che il Consiglio di Stato ha dato nel messaggio n° 5016), la nostra amnistia avrebbe potuto essere tranquillamente mantenuta anche oltre il termine del 31.12.2000 e non avrebbe più avuto alcun senso anche l'iniziativa cantonale.

Di fronte a questa nuova situazione il Consiglio di Stato ha chiesto formalmente al competente Dipartimento federale delle finanze di chiarire in termini legali e con urgenza la compatibilità o meno di questa amnistia con la LAID.

La presa di posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni

Con lettera del 13 novembre 2000, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha consegnato il rapporto richiesto dal Consiglio di Stato (vedi allegato). Pur esprimendo il parere secondo cui "a partire dal 2001, il Cantone Ticino non può più mantenere il sistema dell'amnistia degli eredi", l'AFC fornisce importanti precisazioni che consentono di non cancellare le norme cantonali di cui agli articoli 236 cpv. 3 e 262 cpv. 3 LT. Gli aspetti salienti sono i seguenti:

- l'AFC afferma che l'articolo della LAID secondo cui gli eredi sono considerati responsabili delle sottrazioni commesse dal defunto (art. 57 cpv. 3 LAID) e sono quindi tenuti a pagare una multa, è incompatibile con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e deve essere "imperativamente rivisto". La norma cantonale (art. 262 cpv. 3 LT), che esclude la multa nel caso di presentazione dell'inventario completo dei beni posseduti dal defunto, può quindi essere mantenuta anche dopo il 31 dicembre 2000, senza violare il diritto federale;
- il recupero delle imposte sottratte in vita dal defunto deve riguardare solo gli anni fiscali a partire dal 2001 e non gli anni precedenti; questa precisazione mantiene nella sostanza la validità e l'efficacia dell'amnistia cantonale per gli eredi (fino al periodo fiscale 1999/2000 compreso) e consente di non cancellare la norma di cui all'art. 236 cpv. 3 LT;
- l'AFC evidenzia come la non compatibilità dell'amnistia cantonale con la LAID sia dovuta al fatto che le norme della LT *"non limitano la durata dell'applicazione delle disposizioni esaminate e che esse tolgono all'amnistia quel carattere eccezionale che questa istituzione deve avere per essere ammissibile. Ascrivendola al titolo "amnistia", il legislatore ticinese ha in realtà introdotto una regolamentazione permanente che esclude dalla successione fiscale talune imposte dirette e le multe"*.

Le valutazioni e le proposte del Consiglio di Stato

Alla luce del parere dell'AFC e degli importanti spiragli che esso apre, il Consiglio di Stato ritiene di riformulare le proposte contenute nel messaggio n. 5016 secondo i seguenti indirizzi:

1. mantenimento nella LT delle attuali norme sull'amnistia fiscale per gli eredi (art. 236 cpv. 3 e 262 cpv. 3);
2. introduzione di una norma transitoria in base alla quale il recupero d'imposta si applicherà a partire dal 2001 ma non per gli anni precedenti;

3. presentazione di un'iniziativa cantonale, come proposto nel messaggio n. 5016, per una modifica della LAID che consenta in futuro di rinunciare al recupero d'imposta presso gli eredi nei casi di presentazione, in sede di successione da parte degli eredi, dell'inventario completo dei beni posseduti dal defunto.

Al presente messaggio aggiuntivo alleghiamo pertanto nuovamente il testo dell'iniziativa cantonale che chiediamo sia adottato dal Gran Consiglio. Avvertiamo che abbiamo unicamente completato il testo di iniziativa già allegato al messaggio principale (n° 5016) con il riferimento alla presa di posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 13 novembre 2000.

Le ragioni di questa nostra prima scelta sono ancora quelle contenute nel messaggio n° 5016 in ordine agli innegabili vantaggi che derivano dal nostro attuale regime dell'amnistia fiscale sia per i contribuenti interessati (gli eredi), sia per il gettito fiscale e, più in generale, per l'economia del nostro Cantone.

Quanto al disciplinamento del periodo a partire dal 2001 proponiamo invece l'adozione di una norma transitoria per stabilire che, in deroga all'art. 236 cpv. 3 LT, in riferimento alle successioni che saranno aperte⁶ a partire dal 01.01.2001 il ricupero di imposta sarà eseguito solo in relazione alle imposte (sottratte dal defunto) nei periodi fiscali a partire dal 2001. In altre parole - in presenza di un inventario completo dei beni posseduti dal defunto - i periodi fiscali fino al 1999/2000 compreso non saranno, cantonalmente e comunemente, oggetto di ricupero d'imposta: entro questi limiti gli eredi continueranno quindi a beneficiare (fino all'imposta 2000 compresa) dell'amnistia fiscale prevista dalla vigente LT.

Esemplificando, secondo questa nostra proposta, gli eredi di un contribuente (che ha sottratto elementi di reddito e/o di sostanza che vengono alla luce in occasione della sua successione e nell'ambito di un inventario completo) che muore il 30.06.2001 saranno tenuti al pagamento dell'imposta cantonale e comunale⁷ sui fattori precedentemente non dichiarati dal defunto unicamente per il periodo dal 01.01.2001 al 30.06.2001 (sulla base della sostanza esistente al 01.01.2001 e dei redditi maturati durante gli anni di computo 1999/2000). Questo anche nel caso in cui la sottrazione commessa dal defunto (o la sua mancata dichiarazione degli elementi imponibili) è iniziata negli anni precedenti il 1. gennaio 2001. Il ricupero d'imposta - nell'esempio indicato - sarà pertanto limitato a sei mesi e non sarà esteso ai 10 anni precedenti il decesso (periodo di prescrizione).

Rileviamo, per chiarezza, che, nei casi in cui la morte del contribuente avviene entro il 31.12.2000 compreso, continuerà invece ad essere applicato il vigente art. 236 cpv. 3 LT (senza norma transitoria).

La norma transitoria oggetto del presente messaggio aggiuntivo è, a nostro parere, sostenibile dal profilo della LAID prevedendo, quest'ultima legge, che il diritto federale dell'armonizzazione vincola i cantoni a partire dall'anno di imposta 2001 (art. 72 cpv. 2 LAID).

⁶ Ricordiamo che una successione si apre il giorno del decesso del contribuente interessato.

⁷ L'imposta federale diretta, poiché non oggetto di amnistia, continuerà invece ad essere normalmente recuperata (entro i limiti temporali dell'art. 152 LIFD e sulla base dell'art. 151 LIFD) anche negli anni precedenti il 2001.

A questa stessa conclusione giunge d'altra parte anche il parere dell'Amministrazione federale delle contribuzioni laddove considera che la nostra amnistia non è in sintonia con la LAID nella misura in cui esclude *"la riscossione presso gli eredi dei recuperi d'imposta del defunto riguardanti gli anni fiscali 2001 e seguenti"*⁸.

Per il disciplinamento delle imposte cantonali e comunali fino all'anno 2000 compreso i cantoni mantengono pertanto un certo margine di autonomia che, con la norma transitoria, proponiamo di utilizzare confermando l'effetto dell'amnistia a favore degli eredi fino all'imposta 2000 compresa.

La scelta di non modificare l'art. 236 cpv. 3 della vigente LT, ma di attenuarne l'effetto per le successioni apertesesi dal 01.01.2001 in poi è d'altra parte coerente con la proposta di comunque insistere sul mantenimento dell'amnistia fiscale a favore degli eredi (anche dopo il 2001) attraverso la presentazione dell'iniziativa cantonale che tende proprio a raggiungere questo obiettivo.

Non riteniamo invece di proporre cambiamenti per quanto riguarda l'art. 262 cpv. 3 della vigente LT secondo cui *"se gli eredi presentano un inventario completo dei beni posseduti dal defunto, non viene applicata alcuna multa in materia di imposta ordinaria"*. Su questo aspetto la nostra disposizione – pur essendo diversa dall'art. 57 cpv. 3 LAID – tiene infatti già conto della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (sentenza 29.08.96 in re P. c/Svizzera, pubblicata in RDAF 1997 II 73) secondo cui vi è violazione dell'art. 6 CEDU, che garantisce la presunzione di innocenza, quando gli eredi sono oggetto di una multa per una sottrazione commessa dal defunto. Per questa ragione – e malgrado il (diverso) tenore dell'art. 57 cpv. 3 LAID – anche l'Amministrazione federale delle contribuzioni rileva esplicitamente che *"...Dal canto suo, la disposizione ticinese che esclude la riscossione di una multa in caso di dichiarazione della sottrazione commessa dal defunto da parte degli eredi è conforme a questa giurisprudenza e va nel senso delle proposte di modifica della legislazione federale. Detta disposizione ci sembra pertanto compatibile con il diritto federale, anche se contraddice una disposizione federale la cui modifica non è ancora stata attuata"*⁹.

Intendiamo inoltre attendere le decisioni della Confederazione in merito all'art. 57 cpv. 3 LAID e 179 LIFD per valutare un'eventuale modifica/abrogazione della norma cantonale sulla multa a carico degli eredi (art. 262 cpv. 1 e 2 LT), incompatibile con la CEDU.

Conclusioni

Per le ragioni appena esposte vi proponiamo di integrare il disegno di legge riguardante la modifica della LT (allegato al messaggio n° 5016) con una nuova norma transitoria riguardante l'amnistia fiscale a favore degli eredi e confermiamo anche la necessità di sottoporre all'Assemblea federale l'iniziativa cantonale, la cui presentazione era stata d'altra parte già da noi anticipata negli intendimenti programmatici delle Linee direttive.

⁸ Vedi allegato rapporto del 13 novembre 2000 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, pagina 6, capitolo 6 "Conclusioni".

⁹ Rileviamo che, proprio a seguito della sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, il Dipartimento federale delle finanze ha previsto di abrogare l'art. 57 cpv. 3 LAID come risulta dalla procedura di consultazione del 27 agosto 1999 riguardante l'iniziativa parlamentare 97.455 Introduzione dell'autodenuncia esente da pena.

Vogliate gradire, signor Presidente del Gran Consiglio, signore e signori deputati,
l'espressione della nostra massima stima.

Per il Consiglio di Stato:

La Presidente, Marina Masoni

Il Cancelliere, Giampiero Gianella

Disegno di

LEGGE

tributaria del 21 giugno 1994; modifica concernente la norma transitoria e l'iniziativa cantonale riguardanti l'amnistia fiscale a favore degli eredi

Il Gran Consiglio
della Repubblica e Cantone Ticino

visti i messaggi 27 giugno 2000 n. 5016 e 22 novembre 2000 no. 5016A del Consiglio di Stato;

d e c r e t a:

I.

La legge tributaria del 21 giugno 1994 è così modificata:

Norma transitoria concernente l'amnistia fiscale a favore degli eredi

In deroga all'articolo 236 capoverso 3, per le successioni apertesi a contare dal 1. gennaio 2001, il ricupero in materia di imposta diretta è eseguito a partire dal periodo fiscale 2001/2002 e seguenti.

II.

Entrata in vigore

¹Decorsi i termini per l'esercizio del diritto di referendum la presente modifica di legge è pubblicata nel Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi ed entra in vigore il 1 gennaio 2001.

²La presente modifica di legge si applica, la prima volta, alle successioni apertesi e alle liberalità eseguite a partire dalla sua entrata in vigore.

IL GRAN CONSIGLIO DELLA REPUBBLICA E CANTONE TICINO

Richiamati il messaggio governativo n° 5016 del 27 giugno 2000 e il relativo messaggio aggiuntivo n° 5016A del 22 novembre 2000 riguardanti ambedue il progetto di modifica della legge tributaria e del decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti;

ricordato che – secondo gli articoli 236 e 262 capoversi 3 della vigente LT – gli eredi che, in sede di successione, presentano un inventario completo dei beni posseduti dal defunto godono dell'esenzione fiscale in sede cantonale e comunale e che pertanto eventuali beni, che non dovessero essere stati normalmente dichiarati dal defunto (in vita), non sono oggetto né di recupero di imposta, né di procedura per sottrazione fiscale;

considerato come tale disciplinamento cantonale è, a partire dal 01.01.2001, in contrasto con la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni del 14 dicembre 1990 (LAID) e in particolare con l'articolo 53 capoverso 1 LAID che richiede, in ogni caso, il recupero d'imposta compreso quello dei relativi interessi di ritardo e con l'articolo 57 capoverso 3 LAID che richiama la responsabilità degli eredi per il pagamento delle multe dovute per sottrazioni di imposta commesse dal defunto (in vita) quando la relativa decisione di multa è già cresciuta in giudicato;

esaminato, al riguardo della compatibilità con la LAID, anche il rapporto del 13 novembre 2000 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni al Consiglio di Stato;

rilevato come l'applicazione di questa particolare amnistia a favore degli eredi ha permesso al Cantone di prelevare – nei casi previsti dall'articolo 164 LT – più elevate imposte di successione e di far venire alla luce, per le tassazioni future, patrimoni importanti; agli eredi di far cessare situazioni irregolari, da loro non volute; all'economia cantonale di recuperare capitali importanti, che possono venir reinvestiti in piena regola;

accertato in particolare che – negli anni 1993, 1994 e 1995 – 220 casi di denuncia spontanea hanno portato alla luce circa 120 milioni di franchi e che – nel 1996 – in 94 denunce spontanee è emersa sostanza per ben 108 milioni di franchi; nel 1997 i casi sono stati 80 per complessivi 67 milioni di franchi e nel 1998 98 denunce per complessivi 75 milioni di franchi;

aggiunto che il successo di questa particolare forma di amnistia sta nei pregi della soluzione, semplice e chiara, che favorisce le finanze pubbliche coll'accresciuto gettito fiscale immediato (imposta di successione) e futuro (imposte ordinarie), rimette in circolazione capitali importanti ed appare eticamente sostenibile poiché premia il comportamento dell'erede corretto e depenalizza quello del defunto, in analogia con il principio fondamentale del diritto penale dell'estinzione dell'azione con la morte dell'autore;

per tutte queste ragioni riteniamo che sia nell'interesse dei cantoni, ma anche dei contribuenti interessati (gli eredi) poter usufruire, anche dopo il 2001, della facoltà di prevedere una simile regolamentazione e che si giustifichi una modifica in questo senso delle disposizioni che disciplinano l'armonizzazione fiscale;

richiamati l'articolo 160 capoverso 1 della Costituzione federale e l'articolo 59 capoverso 1 lettera r della Costituzione cantonale, nonché gli articoli 2 cifra 2, 55 e 56 della legge sul Gran Consiglio e sui rapporti con il Consiglio di Stato del 7 novembre 1984,

risolve:

Avvalendosi del diritto di iniziativa previsto dall'articolo 160 capoverso 1 della Costituzione federale, il Cantone Ticino chiede all'Assemblea federale di modificare la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni del 14 dicembre 1990 (LAID), in modo da consentire ai Cantoni che lo auspicano di introdurre (o mantenere) il principio dell'amnistia fiscale – nel senso di una rinuncia al recupero di imposta e alla multa – a favore degli eredi quando essi presentano, in sede di successione, un inventario completo dei beni posseduti dal defunto.

Bellinzona,

Per il Gran Consiglio:

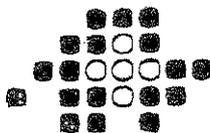
Il Presidente:

Il Segretario:

L. Brenni

R. Schnyder

Der Direktor
Le Directeur
Il Direttore



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

Berna, 13 novembre 2000

Lodevole
Consiglio di Stato della
Repubblica e Cantone del Ticino
All'att. della Presidente
Signora Marina Masoni

6501 Bellinzona

Signora Presidente del Consiglio di Stato,
Signora e Signori consiglieri di Stato,

Dando seguito alla vostra lettera del 15 settembre 2000, nella quale avete richiesto una nuova verifica da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni sulla compatibilità degli articoli 236 e 262 capoverso 3 della legge tributaria del Canton Ticino (LT) con la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), vi comunichiamo che la nostra Amministrazione concorda con quanto concluso nel vostro Messaggio del 27 giugno 2000.

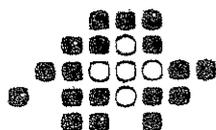
Allegato alla presente troverete lo studio approfondito della questione in esame, dal quale risulta come effettivamente la regolamentazione cantonale (art. 236 e 262 cpv. 3 LT) non sia conforme alla LAID.

Ci auguriamo di avervi fornito le principali indicazioni che vi servivano.

Con i migliori saluti.

U. Ursprung

Allegato: menzionato



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administrazion federala da taglia AFT

Armonizzazione fiscale e amnistia a favore degli eredi

1 Oggetto dello studio

11 Mandato conferito all'Amministrazione federale delle contribuzioni

La legislazione fiscale ticinese prevede un sistema particolare di amnistia a favore degli eredi.

L'articolo 236 capoverso 3 della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) recita quanto segue: «Se, per le successioni apertesì a partire dal 1° gennaio 1987, gli eredi presentano l'inventario completo dei beni posseduti dal defunto, non può essere eseguito un recupero in materia di imposta diretta. Gli elementi sottratti non possono nemmeno essere inclusi in tassazioni ordinarie del defunto, non ancora passate in giudicato».

L'articolo 262 capoverso 3 LT prescrive quanto segue: «Se gli eredi presentano l'inventario completo dei beni posseduti dal defunto, non viene applicata alcuna multa in materia di imposta ordinaria».

Infine, l'articolo 11 capoverso 1 LT prevede: «Alla morte del contribuente, gli eredi subentrano nei suoi diritti ed obblighi fiscali. Essi rispondono solidalmente delle imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari».

Ci si è chiesti se i summenzionati articoli 236 e 262 LT fossero compatibili con la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). Il Consiglio di Stato del Canton Ticino ha ritenuto che non fossero compatibili. In occasione dell'incontro tenutosi il 14 settembre 2000 fra una delegazione del Consiglio di Stato ticinese e il Consigliere federale Kaspar Villiger, Capo del Dipartimento federale delle finanze, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha presentato alcuni argomenti che potevano deporre a favore di una posizione più pacata. Con lettera del 15 settembre 2000, il Consiglio di Stato del Canton Ticino ha chiesto al Consigliere federale Kaspar Villiger di chiarire la questione e di sottoporla all'AFC per una presa di posizione. L'AFC ha ricevuto questo mandato.

12 Le ragioni di una posizione iniziale pacata dell'AFC

In occasione dell'incontro del 14 settembre 2000 sono stati esposti molti argomenti che tendevano a dare una risposta pacata alla domanda posta. Li riassumiamo brevemente.

L'articolo 57 capoverso 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) prevede una responsabilità degli

eredi per le multe dovute per sottrazioni d'imposta commesse dal defunto. A seguito di due decisioni riguardanti la Svizzera emesse il 29 agosto 1996 dalla Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo, decisioni nelle quali tale Corte ha affermato che l'articolo 6 capoverso 2 CEDU è violato se l'erede è punito per la sottrazione commessa dal defunto, il Consiglio federale ha proposto l'abolizione pura e semplice dell'articolo 179 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD) e dell'articolo 57 capoverso 3 LAID in cui gli eredi sono considerati responsabili delle sottrazioni commesse dal defunto. Tuttavia, questa proposta non ha trovato l'appoggio di quei Cantoni che vorrebbero mantenere almeno la responsabilità degli eredi per le multe dovute dal defunto e passate in giudicato. Occorre inoltre tener presente l'articolo 48 numero 3 del Codice penale, secondo cui «la multa si estingue con la morte del condannato».

Pur non essendo possibile sviluppare in questa sede i numerosi aspetti legati a questa problematica, bisogna perlomeno rilevare che la responsabilità degli eredi per le multe dovute dal de cuius si fonda su una base giuridica molto labile.

Nelle summenzionate decisioni, la Corte di Strasburgo ha dichiarato che non vi è obiezione per quanto riguarda l'esazione presso gli eredi delle imposte dovute dal de cuius. La LAID non contiene alcuna regola esplicita sulla responsabilità degli eredi per le imposte del defunto. Nel quadro della riforma dell'imposizione della coppia e della famiglia, il Consiglio federale propone peraltro di inserire nella LAID disposizioni analoghe agli articoli 12 e 13 LIFD (successione fiscale, responsabilità e responsabilità solidale). Ciò potrebbe essere ritenuto un serio indizio a dimostrazione di una lacuna nella LAID nel suo tenore attuale. Pertanto, i Cantoni disporrebbero in questo settore di un'ampia autonomia che potrebbe andare fino alla rinuncia della riscossione dei ricuperi d'imposta del defunto nei confronti degli eredi.

Questi argomenti parlano quindi a favore di una compatibilità della regolamentazione ticinese in materia di amnistia per gli eredi con la LAID, poiché tale legge non disciplina in modo completo ed esaustivo la responsabilità degli eredi per i ricuperi d'imposta del defunto. Vi sono tuttavia altri argomenti che vanno in senso opposto.

In primo luogo, la LAID prevede la responsabilità degli eredi per le multe in una disposizione tuttora in vigore (art. 57 cpv. 3 LAID). Dato che normalmente la multa è pari all'imposta sottratta (art. 56 cpv. 1 LAID), si potrebbe dedurre che la responsabilità degli eredi si estende anche ai ricuperi d'imposta. Il secondo argomento si basa sul principio dell'armonizzazione verticale e orizzontale. Anche in quei settori in cui la loro autonomia è ancora grande, i Cantoni dovrebbero tendere a ravvicinare le legislazioni cantonali a quelle federali per quanto attiene alle imposte dirette. Occorre tuttavia ricordare il tenore dell'articolo 1 LAID, che definisce la portata di questa legge e la posizione dei Cantoni al riguardo.

Il presente studio ha lo scopo di definire la posizione dell'AFC riguardo alla questione sollevata, tenendo conto dell'insieme di tali argomenti.

13 Le questioni da esaminare

Le questioni da esaminare sono quindi le seguenti:

- a) La successione fiscale degli eredi è una questione che rientra nell'autonomia dei

Cantoni e che, di conseguenza, non è retta dalla LAID?

- b) Se un Cantone disciplina la successione fiscale degli eredi, può escludere dal campo d'applicazione di tale successione taluni debiti fiscali del defunto?
- c) Se un Cantone disciplina la successione fiscale degli eredi, può escludere dal campo d'applicazione di tale successione le multe dovute per sottrazione d'imposta commesse dal defunto?

2 Disposizioni della LAID e della LIFD

21 Successione fiscale

L'articolo 12 della legge del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD) disciplina la «successione fiscale». Conformemente al primo capoverso di questa disposizione «alla morte del contribuente, gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali. Essi rispondono solidalmente delle imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari». In base alla dottrina, la successione fiscale presenta un doppio aspetto. Da un lato essa riguarda i diritti e gli obblighi di procedura («die Verfahrenssukzession») e d'altro lato il pagamento delle imposte dovute dal defunto («die Zahlungssukzession»; cfr. Felix Richner e Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, ad § 9, pag. 240 segg.). In una sentenza del 15 dicembre 1997 (RDAF 1999, II, pag. 92) il Tribunale federale ha rilevato che la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo non si oppone alla successione degli eredi per i debiti fiscali del defunto. «Si tratta di debiti che sono a carico dell'erede allo stesso modo dei debiti privati del de cuius e che devono essere sopportati dagli eredi fino a concorrenza della loro quota ereditaria».

La LAID non contiene disposizioni analoghe all'articolo 12 LIFD. Taluni autori sostengono che la successione fiscale, fintanto che essa riguarda i debiti fiscali del defunto, non risulta direttamente dalle disposizioni del diritto civile, ma deve essere prevista dal diritto cantonale in applicazione del principio della legalità (Felix Richner e Walter Frei, op. cit., N. 2 ad § 9, pag. 240). Nella fattispecie, non è necessario prendere posizione su questo punto. Da una parte, la legislazione ticinese ha una disposizione esplicita in materia di successione fiscale. D'altra parte, ammettere o contestare la fondatezza di questa opinione dottrinale non permette di chiarire se la LAID, in questo settore, lascia la piena autonomia ai Cantoni.

22 Successione fiscale degli eredi per le multe e i recuperi d'imposta in caso di sottrazione d'imposta commessa dal defunto

Nel titolo sesto «Disposizioni penali», la LAID prescrive all'articolo 57 capoverso 3 che «gli eredi del contribuente che ha commesso una sottrazione d'imposta a tenore dell'articolo 56 capoverso 1 rispondono solidalmente e indipendentemente dalla loro colpa del pagamento delle multe inflitte con decisione passata in giudicato fino a concorrenza della loro quota ereditaria, anticipi compresi. Se, alla morte del contribuente, il procedimento per sottrazione d'imposta non è ancora stato concluso con decisione passata in giudicato od è stato avviato soltanto dopo, la multa non è riscossa in quanto gli eredi non abbiano colpa della tassazione inesatta ed abbiano fatto quanto ragionevolmente possibile per accertare la sottrazione». Dal profilo della giurisprudenza

della Corte europea dei diritti dell'uomo, abbiamo visto cosa significa questa responsabilità degli eredi nei confronti delle multe inflitte al defunto (RDAF 1997, II, pag. 773; cfr. anche RDAF 1999, II, 87 segg.). Ciò che appare determinante a questo riguardo è il fatto che questa disposizione, mettendo esplicitamente a carico degli eredi gli obblighi relativi al procedimento per quanto riguarda le tassazioni del defunto nonché il pagamento delle multe passate in giudicato, implica una successione fiscale. Bisogna pertanto rilevare che, nell'adeguare il diritto cantonale alla LAID, il legislatore cantonale deve perlomeno sancire il principio della successione fiscale.

23 Modifica delle decisioni e delle sentenze cresciute in giudicato

La LAID non pone un legame diretto tra la sottrazione d'imposta e il recupero d'imposta. Quest'ultimo è trattato nel capitolo 3 del titolo quinto «Modificazione di decisioni e sentenze cresciute in giudicato». L'articolo 51 LAID concerne la revisione a vantaggio del contribuente di una decisione o di una sentenza cresciuta in giudicato. L'articolo 53 è invece dedicato al recupero d'imposta. Secondo questa disposizione «l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata, compresi gli interessi, quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, ovvero che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale...». Queste disposizioni in materia di revisione devono essere riprese dai Cantoni nel quadro della loro legislazione tributaria.

La revisione di una decisione di tassazione cresciuta in giudicato può essere presentata entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza (art. 51 cpv. 3 LAID). Secondo il commentatore di questa disposizione nell'opera collettiva «Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1», oltre al contribuente e al coniuge, anche gli eredi hanno la competenza di chiedere una revisione (Klaus A. Vallender, N. 27 ad art. 51 LAID). Il riconoscimento di questo diritto agli eredi può essere spiegato unicamente attraverso la successione fiscale. Quest'ultima dovrebbe pertanto essere prevista dal Cantone affinché la disposizione della LAID concernente la revisione possa essere completamente attuata. Ciò che vale per la revisione dovrebbe essere applicabile anche al recupero d'imposta (cfr. l'autore precitato che, nel suo commento dell'art. 53 LAID, sembra ammetterlo quando si riferisce a una disposizione della legislazione sangallese).

24 Conclusione intermedia

Le summenzionate disposizioni permettono di concludere che la LAID impone ai Cantoni l'obbligo di prevedere nella loro legislazione le disposizioni necessarie per assicurare, nel suo principio, la successione fiscale degli eredi nei diritti e negli obblighi del defunto. La legislazione ticinese ha effettivamente posto questo principio e, da questo punto di vista, ha adempito le esigenze della LAID. Resta pertanto da esaminare se la limitazione di questa successione in caso di sottrazione d'imposta commessa dal defunto sia compatibile con il diritto federale.

3 La legge cantonale può limitare la successione fiscale degli eredi a taluni debiti fiscali del defunto?

Il legislatore ticinese ha escluso dal campo d'applicazione della successione fiscale i recuperi d'imposta in caso di sottrazione fiscale del defunto scoperta al momento della notifica di tutti i beni da parte degli eredi. Ha inoltre escluso la reintegrazione di questi redditi e dei beni sottratti nelle tassazioni del defunto non ancora passate in giudicato. Per contro, gli eredi sono tenuti a pagare le imposte dovute in base alla tassazione definitiva. Essi sono tenuti a pagare anche le imposte in base a una tassazione resa definitiva dopo il decesso.

Il trattamento differente dei recuperi delle imposte e delle imposte dovute in base alle tassazioni anteriori definitive o provvisorie potrebbe avere un certo fondamento in un sistema fiscale che lega il recupero d'imposta alla sottrazione. Per contro, esso non può essere mantenuto in un sistema in cui questo legame non esiste. La LAID opera una chiara distinzione tra queste due procedure quali il recupero d'imposta, da una parte, e la repressione della sottrazione d'imposta, dall'altra (cfr. H. Casanova, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999, II, pag. 3 segg., in particolare pag. 9, nonché la giurisprudenza e gli autori citati). H. Casanova sottolinea in particolare che il recupero d'imposta non rappresenta una pretesa fiscale diversa dal credito fiscale primario. Esso non ha dunque un carattere penale o di riparazione, ma riguarda unicamente l'obbligo fiscale primario che non è ancora stato adempito. Lo stesso vale quando un recupero d'imposta è accompagnato dall'esecuzione promossa per sottrazione d'imposta.

Il Tribunale federale condivide quest'opinione. Occupandosi del procedimento di recupero d'imposta, ha dichiarato in particolare che esso «si distingue da un procedimento di tassazione ordinario unicamente per il fatto che l'imposta è già cresciuta in giudicato. Il procedimento di recupero d'imposta costituisce pertanto un procedimento giuridico fiscale puro, per il quale, conformemente alla prassi costante degli organi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, l'articolo 6 CEDU non è applicabile» (DTF del 16 dicembre 1997, RDAF 1999, II, pag. 93).

Alla luce di quanto esposto, la legislazione ticinese ha introdotto, nel quadro della successione fiscale, distinzioni tra le imposte secondo le tassazioni ordinarie e i recuperi d'imposta, che peraltro non sono previste dalla LAID. Queste distinzioni non possono fondarsi sul fatto che i recuperi d'imposta risultano dalla notifica degli eredi dei beni sottratti dal defunto. La limitazione del campo d'applicazione della successione fiscale non è legata nemmeno a circostanze proprie della successione ai sensi del diritto civile o alla quota ereditaria e pertanto non può essere giustificata da tali circostanze.

4 La legge cantonale può escludere dal campo d'applicazione della successione fiscale le multe per sottrazione d'imposta del defunto?

Conformemente alla sentenza emessa il 29 agosto 1996 dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa P c. Svizzera (RDAF 1997 II 773), vi è violazione dell'articolo 6 capoverso 2 CEDU, che garantisce la presunzione d'innocenza, quando l'erede è oggetto di una sanzione penale per una frode fiscale imputata al defunto. Infatti, la responsabilità penale non sopravvive all'autore del reato. Alla luce di questa giurisprudenza, l'articolo 57 capoverso 3 LAID deve essere imperativamente rivisto.

Dal canto suo, la disposizione ticinese che esclude la riscossione di una multa in caso di dichiarazione della sottrazione commessa dal defunto da parte degli eredi è conforme a questa giurisprudenza e va nel senso delle proposte di modifica della legislazione federale. Detta disposizione ci sembra pertanto compatibile con il diritto federale, anche se contraddice una disposizione federale la cui modifica non è ancora stata attuata.

5 Limitazione del campo d'applicazione della successione fiscale e amnistia fiscale

Le disposizioni ticinesi che escludono dalla successione fiscale i recuperi d'imposta e le multe sono valide nel quadro di un'amnistia fiscale cantonale di cui possono beneficiare gli eredi. Si tratta pertanto di esaminare se un Cantone può, nel quadro di un'amnistia fiscale cantonale, rinunciare alla riscossione delle imposte dirette e delle multe cantonali e comunali che sarebbero dovute in applicazione di disposizioni conformi alla LAID.

In questa sede non deve essere chiarito se la disposizione costituzionale concernente l'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni possa costituire un ostacolo alla decisione di un Cantone di procedere a un'amnistia per le imposte cantonali e comunali dirette. Occorre tuttavia rilevare che le disposizioni ticinesi in causa non limitano la durata dell'applicazione delle disposizioni esaminate, e che esse tolgono all'amnistia quel carattere eccezionale che questa istituzione deve avere per essere ammissibile. Ascrivendola al titolo «amnistia», il legislatore ticinese ha in realtà introdotto una regolamentazione permanente che esclude dalla successione fiscale talune imposte dirette e le multe.

6 Conclusione

L'Amministrazione federale delle contribuzioni è dell'avviso che a partire dal 2001, il Canton Ticino non può mantenere il sistema dell'amnistia degli eredi, escludendo la riscossione presso gli eredi dei recuperi d'imposta del defunto riguardanti gli anni fiscali 2001 e seguenti.

Le conseguenze che risulterebbero qualora fossero mantenute nel diritto cantonale regolamentazioni incompatibili con la LAID non devono essere esaminate in dettaglio in questa sede. Uno studio del genere presenterebbe aspetti di diritto cantonale e di diritto federale ed esulerebbe chiaramente dal mandato affidato all'AFC. Inoltre, l'AFC non è stata invitata ad esaminare le questioni relative al diritto transitorio sollevate con la soppressione, nel 2001, delle disposizioni ticinesi relative all'amnistia degli eredi.

Berna, 13 novembre 2000

AMMINISTRAZIONE FEDERALE
DELLE CONTRIBUTIONI


J.-B. Paschoud


P. Schneeberger