Legge federale sull'imposta federale diretta

Ultima modifica: 18.05.2026

PDF creato il: 03.11.2026

COMMENTARIO ONLINE
IL COMMENTARIO GIURIDICO
IN OPEN ACCESS

INDICE

Art. 10 LIFD 5
Art. 11 LIFD 19
Art. 174 LIFD 27

ATTENZIONE: Questa versione del commentario è una traduzione automatica dell'originale. Il commentario originale è in tedesco. La traduzione è stata effettuata con www.deepl.com. Solo la versione originale fa fede. La forma tradotta del commentario non può essere citata

COMMENTO SU

Art. 10 LIFD

Un commentario di Nicolas Grieder / Peter Hongler

CITAZIONE SUGGERITA

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Commentario all'art. 10 LIFD, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (a cura di), Commentario online alla legge federale sull'imposta federale diretta

Breve citazione: OK-Grieder/Hongler, art. 10 LIFD N. XXX.

Art. 10 Comunioni ereditarie, società e investimenti collettivi di capitale

[1] Il reddito di comunioni ereditarie è aggiunto a quello dei singoli eredi, il reddito di società semplici, di società in nome collettivo e società in accomandita è aggiunto agli elementi imponibili dei singoli soci.

[2] Il reddito degli investimenti collettivi di capitale ai sensi della legge del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi (LICol) è attribuito agli investitori in funzione delle loro quote; ne sono eccettuati gli investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto.

STRUTTURA

I. Panoramica 7
II. Art. 10 cpv. 1 LIFD 7
A. Introduzione 7
1. Osservazioni preliminari 7
2. Significato per l'armonizzazione fiscale 7
B. Comunità di persone soggette all'imposta 8
1. Comunità di persone esplicitamente menzionate dalla legge 8
2. Parità di trattamento fiscale dei proprietari per piani 8
3. Comunità di persone straniere senza personalità giuridica e senza obbligo fiscale in Svizzera 8
C. Regolamentazione e portata dell'attribuzione 9
1. Principi di attribuzione 9
a. In generale 9
b. Nel caso delle comunioni ereditarie 9
c. Nel caso delle società di persone 10
2. Entità dell'attribuzione 10
a. Determinazione del reddito imponibile dei soci di società di persone 10
b. Per quanto riguarda la quota delle comunioni ereditarie 11
D. Limitazione del campo di applicazione dell'art. 10 cpv. 1 LIFD? 11
1. Situazione iniziale 11
2. Limitazione alle società semplici con intento di realizzare reddito 12
III. Art. 10 cpv. 2 LIFD 12
A. Introduzione 12
1. Principio 12
2. Armonizzazione fiscale 13
3. Evoluzione e principio guida legislativo 13
B. Investimenti collettivi di capitale contemplati e principio di trasparenza 14
1. Investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol 14
a. Eccezioni 14
b. Tensione sistematica in materia fiscale 15
2. Investimenti collettivi di capitale esteri e equiparazione 15
C. Delimitazione rispetto alla tassabilità materiale: art. 10 cpv. 2 LIFD come norma di attribuzione 16
Bibliografia 16
I materiali 18

I. PANORAMICA

L'art. 10 LIFD è concepito, dal punto di vista sostanziale, come una pura norma di imputazione. Il cpv. 1 stabilisce l'imputazione proporzionale del reddito delle comunità di persone prive di personalità giuridica elencate a titolo esemplificativo. Di conseguenza, il reddito delle comunioni ereditarie deve essere attribuito proporzionalmente agli eredi, così come quello delle società semplici, delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice deve essere attribuito proporzionalmente ai soci. 1

Anche il cpv. 2 dell'art. 10 LIFD stabilisce l'imputazione proporzionale del reddito derivante da investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol, limitandola tuttavia espressamente agli investimenti collettivi di capitale senza proprietà fondiaria diretta. 2

II. ART. 10 CPV. 1 LIFD

A. Introduzione

1. Osservazioni preliminari

Le imposte disciplinate dalla LIFD (imposta sul reddito e sull'utile) sono riscosse, ai sensi dell'art. 1 LIFD, presso le persone fisiche e giuridiche. I gruppi di persone residenti in Svizzera privi di personalità giuridica non sono invece, in linea di principio, soggetti all'imposta federale. Questi sono tassati «in modo trasparente» ai sensi dell'art. 10 LIFD. Ai fini dell'imposta sul reddito, il reddito derivante da tali gruppi di persone viene attribuito ai singoli partecipanti che vi stanno dietro – ovvero ai rispettivi eredi o soci – in proporzione alle loro quote. 3

2. Significato per l'armonizzazione fiscale

Una regolamentazione analoga per la tassazione trasparente delle società di persone – come prevista dall'art. 10 LIFD – manca invece nella LStH. Dal ragionamento a contrario dell'art. 20 cpv. 1 LHID o in base all'armonizzazione fiscale verticale si può tuttavia dedurre che una tassazione non trasparente delle società di persone nazionali – ovvero il loro trattamento come persone giuridiche – sarebbe contraria all'armonizzazione. Di conseguenza, tutti i 4

Cantoni si orientano al modello dell'imposta federale diretta. Le considerazioni relative all'art. 10 cpv. 1 LIFD sono quindi applicabili in linea di principio anche alle imposte cantonali sul reddito e sugli utili.

B. Comunità di persone soggette all'imposta

1. Comunità di persone esplicitamente menzionate dalla legge

5 L'art. 10 cpv. 1 LIFD menziona espressamente la comunione ereditaria, la società semplice, nonché la società in nome collettivo e la società in accomandita. Queste ultime sono quindi trattate in modo trasparente – talvolta non completamente – sebbene, dal punto di vista del diritto civile, possano presentarsi all'esterno come un'entità con una propria ragione sociale. Per quanto riguarda le comunità di persone citate, occorre fare riferimento alla definizione di diritto civile delle stesse. Se dal punto di vista del diritto civile si tratta di una delle comunità di persone citate, tale qualificazione è determinante anche per la norma fiscale in esame. Si tratta quindi di una norma con un criterio di collegamento di diritto civile. Una SA o una Sagl, ad esempio, non rientra nell'art. 10 cpv. 1 LIFD, anche se in singoli casi presenta elementi di una delle suddette comunità di persone.

2. Parità di trattamento fiscale dei proprietari per piani

6 Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale, sono i singoli proprietari per piani – e non la comunità – a dover dichiarare e tassare la propria quota del reddito e del patrimonio del fondo di rinnovo. Ciò giustifica un trattamento fiscale paritario della comunità dei proprietari per piani, sebbene essa non sia espressamente menzionata nell'art. 10 cpv. 1 LIFD e non possieda una propria personalità giuridica. Questo trattamento fiscale si applica indipendentemente dal fatto che la proprietà per piani sia qualificata o meno come (semplice) società.

3. Comunità di persone straniere senza personalità giuridica e senza obbligo fiscale in Svizzera

7 Per le entità straniere occorre procedere come segue: in una prima fase occorre verificare se, ai fini fiscali, si tratti di una persona giuridica che non deve essere trattata in modo trasparente. A tal proposito si rimanda all'art. 49

cpv. 3 LIFD, secondo cui è obbligatorio effettuare una verifica di comparabilità.

In una seconda fase occorre verificare se sono soddisfatti i requisiti dell'art. 11 LIFD e se, di conseguenza, un insieme di persone fisiche estere debba essere trattato come un'impresa soggetta all'imposta sugli utili (cosiddetta «finzione di cooperazione»). Se i requisiti dell'art. 11 LIFD non sono soddisfatti, si procede all'imputazione ai soci, a condizione che l'entità estera sia comparabile a una delle entità menzionate nell'art. 10 LIFD.

Sebbene l'art. 49 cpv. 3 LIFD faccia riferimento solo alle persone giuridiche («equiparate alle persone giuridiche nazionali»), si deve tuttavia presumere a contrario che, se un'entità estera non è paragonabile a una persona giuridica, essa rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 10 LIFD, purché sia paragonabile alle entità ivi elencate.

C. Regolamentazione e portata dell'attribuzione

1. Principi di attribuzione

a. In generale

Ai sensi dell'art. 10 cpv. 1 LIFD, il reddito derivante dalle comunità di persone in questione viene attribuito ai singoli partecipanti – ovvero ai rispettivi eredi o soci – nella misura delle loro quote. Per determinare le quote di partecipazione sono determinanti i rapporti di diritto civile. 8

b. Nel caso delle comunioni ereditarie

Nel caso delle comunioni ereditarie, le quote si basano sulle quote ereditarie legali o testamentarie. Non si procede a una ripartizione dei singoli beni ereditari, poiché gli eredi acquisiscono per legge l'eredità nel suo insieme ai sensi dell'art. 560 cpv. 1 CC. Ciò può riguardare, ad esempio, anche le imposte arretrate. 9

Nel caso delle comunioni ereditarie, nella pratica può presentarsi il problema che gli eredi non siano noti o lo siano solo in parte, oppure che le quote ereditarie siano contestate in mancanza di una successione chiarita. L'art. 10 cpv. 1 LIFD non contiene una regolamentazione espressa per queste situazioni. 10

11 Da un lato, sarebbe ovvio rinunciare provvisoriamente all'imposizione, poiché l'eredità non può essere attribuita a un soggetto fiscale chiaramente determinabile e la comunione ereditaria non costituisce di per sé un soggetto fiscale autonomo. Dall'altro lato, alcuni Cantoni prevedono una soluzione intermedia pragmatica. Finché persiste l'incertezza, la comunione ereditaria viene tassata nel suo insieme, ma comunque secondo le norme applicabili alle persone fisiche. A livello federale manca la base legale formale per una tassazione della comunione ereditaria in quanto tale, fintantoché non siano stabiliti la cerchia degli eredi o le quote.

c. Nel caso delle società di persone

12 Nel caso delle società di persone (in particolare delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice con attività commerciale), l'imputazione si basa sugli accordi contenuti nel contratto sociale. In mancanza di tali accordi, la quota deve essere determinata secondo le pertinenti norme di legge dispositive.

13 Se una persona giuridica detiene una partecipazione in una società di persone, l'utile e il patrimonio della società le vengono attribuiti in proporzione. Tale attribuzione comporta che gli importi corrispondenti siano soggetti all'imposta sull'utile per la persona giuridica.

2. Entità dell'attribuzione

14 L'art. 10 LIFD disciplina quindi solo la questione di chi sia il soggetto passivo. Tuttavia, dalla norma non si evince quali redditi siano imponibili. Se e in quale misura un reddito sia imponibile è determinato piuttosto dalle disposizioni generali – in particolare dal Titolo II della LIFD – relative all'imposta sul reddito.

a. Determinazione del reddito imponibile dei soci di società di persone

15 Ai sensi della clausola generale sul reddito prevista dal diritto fiscale, per reddito imponibile derivante da una partecipazione in una società di persone si intendono tutti i redditi che sono qualificabili fiscalmente come reddito e che affluiscono al singolo socio. Tuttavia, prima che l'utile realizzato dalla società possa essere distribuito ai soci, esso deve essere determinato. Si tratta, in definitiva, di una procedura in due fasi. Ciò dimostra che le società di persone – almeno le società in nome collettivo e le società in accomandita

semplice – non sono trattate in modo completamente trasparente sotto ogni aspetto.

Per le società di persone con una contabilità regolare, nella determinazione dell'utile d'impresa imponibile si applicano in linea di principio le stesse regole previste per le società di capitali. Se invece una società di persone non tiene una contabilità commerciale, occorre tenere conto solo di singole e puntuali divergenze. Ai sensi dell'art. 957 cpv. 1 n. 1 CO, sussiste l'obbligo di tenuta della contabilità quando una società di persone realizza un fatturato di almeno CHF 500'000. 16

b. Per quanto riguarda la quota delle comunioni ereditarie

Le quote determinanti si basano sulle quote ereditarie stabilite per legge o per testamento. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non occorre includere una quota di regime patrimoniale. I diritti ereditari sussistono indipendentemente dal fatto che le persone aventi diritto siano già note. 17

D. Limitazione del campo di applicazione dell'art. 10 cpv. 1 LIFD?

1. Situazione iniziale

Per l'applicazione dell'art. 10 cpv. 1 LIFD è necessaria la realizzazione di reddito da parte delle suddette comunità di persone. La questione della realizzazione del reddito è quindi preliminare rispetto all'art. 10 cpv. 1 LIFD, in quanto tale articolo disciplina solo l'attribuzione dei fattori fiscali. Se invece le società di persone – in linea di principio tassate in modo trasparente – non realizzano alcun reddito, questo non può essere preso in considerazione ai fini del diritto tributario. In tali circostanze, la società di persone rimane irrilevante, almeno dal punto di vista del diritto tributario. Nella prassi applicativa è poco controverso il trattamento delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice. In linea di principio, ogni società in nome collettivo o in accomandita semplice ai sensi degli art. 552 e 594 CO rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 10 cpv. 1 LIFD in virtù del presupposto concettuale della gestione di un'impresa commerciale. Sono fatte salve questioni particolari relative al confronto con entità estere. Più complesso è invece il trattamento delle società semplici ai sensi dell'art. 533 CO. Di ciò si tratterà in seguito. 18

2. Limitazione alle società semplici con intento di realizzare reddito

19 Secondo l'opinione qui sostenuta, l'art. 10 cpv. 1 LIFD non comprende ogni società semplice qualificabile dal punto di vista del diritto civile. È invece determinante se la comunità sia orientata alla realizzazione congiunta di reddito imponibile e se tale reddito sia il risultato di un'azione coordinata dei soci coinvolti.

20 Per l'applicabilità dell'art. 10 cpv. 1 LIFD non è quindi sufficiente qualsiasi forma di collaborazione. È necessaria una cooperazione sistematica, finalizzata al conseguimento di reddito. Le attività che servono principalmente alla vita privata o hanno un carattere meramente accessorio non soddisfano questo requisito. Questa distinzione è importante perché, dal punto di vista del diritto civile, la società semplice può in linea di principio perseguire qualsiasi scopo legalmente ammissibile.

21 Inoltre, la limitazione del campo di applicazione proposta appare appropriata anche alla luce della ratio legis sottesa all'art. 10 cpv. 1 LIFD. L'art. 10 cpv. 1 LIFD mira infatti alla trasparente attribuzione dei redditi ai soci partecipanti. In presenza di scopi societari puramente consumativi o motivati da ragioni private, manca già l'oggetto fiscale attribuibile.

22 Questo punto di vista coincide inoltre con concetti analoghi presenti in ordinamenti giuridici stranieri, che presuppongono un intento di realizzare un profitto per il riconoscimento fiscale delle strutture societarie di persone.

III. ART. 10 CPV. 2 LIFD

A. Introduzione

1. Principio

23 Ai sensi dell'art. 10 cpv. 2 LIFD, il reddito degli investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol viene attribuito agli investitori in proporzione alle quote. In tal modo – analogamente alla disposizione del cpv. 1 – viene sancito il principio di trasparenza anche per gli investimenti collettivi di capitale. Sono tuttavia esclusi da questa regolamentazione gli investimenti collettivi di capitale con proprietà immobiliare diretta e le società di investimento a capitale fisso (SICAF).

2. Armonizzazione fiscale

A differenza di quanto previsto dall'art. 10 cpv. 1 LIFD, la disposizione relativa all'attribuzione proporzionale per gli investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol, nel senso del cpv. 2 qui commentato, si trova anche nella LHA – in particolare nell'art. 7 cpv. 3 LHA – ed è quindi vincolante per i Cantoni. Tuttavia, la formulazione non è identica. La disposizione di armonizzazione prevede che i redditi derivanti da quote di investimenti collettivi di capitale con proprietà immobiliare diretta siano imponibili solo nella misura in cui i proventi complessivi superino quelli derivanti dalla proprietà immobiliare diretta. Il riferimento corrispondente non si trova nell'art. 10 cpv. 2 LIFD, bensì nell'art. 20 cpv. 1 lett. e LIFD. In definitiva, tuttavia, non sussiste alcuna divergenza sostanziale. 24

3. Evoluzione e principio guida legislativo

Per l'interpretazione della presente norma è fondamentale innanzitutto il riferimento diretto alla LICol. In questo contesto va sottolineato che con l'emanazione della LICol è stato introdotto contemporaneamente anche l'art. 10 cpv. 2 LIFD. 25

Con l'entrata in vigore della LICol e la contemporanea introduzione dell'art. 10 cpv. 2 LIFD, il riferimento della disposizione della LIFD alla LICol avrebbe dovuto garantire il mantenimento dell'esenzione fiscale sistematica dei fondi d'investimento contrattuali prevista dalla LICol abrogata. 26

Ciò è particolarmente significativo in quanto la SICAV, nonostante la sua qualificazione come persona giuridica, è trattata fiscalmente come un fondo d'investimento contrattuale e quindi, in linea di principio, è tassata in modo trasparente. A differenza del fondo d'investimento contrattuale, tuttavia, questa trasparenza non si basa su una struttura fiduciaria, ma si fonda essenzialmente sul principio «*same business, same rules*». Senza il corrispondente adeguamento delle basi del diritto fiscale, la SICAV dovrebbe invece essere tassata sistematicamente come una società per azioni. Secondo il messaggio del Consiglio federale, un trattamento fiscale equo, coerente e affidabile degli investimenti collettivi di capitale – ad eccezione delle SICAF – costituiva il presupposto fondamentale per la funzionalità e l'accettazione del sistema. Se questo principio fosse stato indebolito o messo in discussione, si sarebbe corso il rischio che le nuove forme di investimento create fossero 27

utilizzate pochissimo nella pratica e che la riforma legislativa mancasse il suo obiettivo.

B. Investimenti collettivi di capitale contemplati e principio di trasparenza

1. Investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol

28 L'art. 10 cpv. 2 LIFD tiene conto del concetto di vigilanza della LICol. Secondo l'art. 7 cpv. 1 LICol, gli investimenti collettivi di capitale sono patrimoni raccolti da investitori per un investimento collettivo e gestiti per loro conto. Questi possono essere strutturati, ai sensi dell'art. 7 cpv. 2 LICol, come investimenti collettivi di capitale aperti o chiusi.

29 L'imposizione trasparente ai sensi dell'art. 10 cpv. 2 LIFD è disposta, secondo la prassi amministrativa, in particolare per i fondi d'investimento contrattuali, le SICAV nazionali in quanto società d'investimento a capitale variabile e le KGK in quanto società in accomandita per gli investimenti collettivi di capitale.

a. Eccezioni

30 L'art. 10 cpv. 2 LIFD prevede tuttavia due eccezioni significative a questo principio. Da un lato, ciò riguarda gli investimenti collettivi di capitale con proprietà immobiliare diretta ai sensi dell'art. 58 LICol. Questi sono equiparati alle altre persone giuridiche ai sensi dell'art. 49 cpv. 2, prima frase, LIFD. L'imposizione non avviene quindi esclusivamente a livello degli investitori, ma nell'ambito del sistema dell'imposta sugli utili. D'altro canto, ai sensi dell'art. 110 LICol, la SICAF, in quanto società d'investimento a capitale fisso, è soggetta, in quanto società anonima ai sensi degli art. 620 segg. CO, alla normale imposizione sugli utili come società di capitali.

31 Proprio nel confronto con la SICAV emerge chiaramente la particolarità dell'art. 10 cpv. 2 LIFD. Sebbene la SICAV, in quanto persona giuridica, disponga di una propria personalità giuridica e, in assenza di una norma speciale, sarebbe in linea di principio soggetta all'imposta sugli utili, essa viene trattata fiscalmente in modo trasparente, a differenza della SICAF. Tale esenzione non è quindi prevista dal diritto civile, ma è espressione di una

decisione consapevole di politica fiscale volta a garantire un regime competitivo in materia di fondi e investimenti collettivi.

b. Tensione sistematica in materia fiscale

Tuttavia, l'art. 10 cpv. 2 LIFD e, di conseguenza, anche l'art. 7 cpv. 3 LIFD sono in una certa tensione con l'art. 49 cpv. 2 LIFD e l'art. 20 cpv. 1 LIFD. Le prime disposizioni prevedono che il reddito degli investimenti collettivi di capitale ai sensi della LICol – e quindi, secondo la lettera della legge, anche quello delle SICAF – sia attribuito agli investitori in proporzione alle quote. Sono espressamente esclusi solo gli investimenti collettivi di capitale con proprietà immobiliare diretta. 32

Di conseguenza, il legislatore fiscale avrebbe dovuto adeguare l'art. 10 cpv. 2 LIFD e l'art. 7 cpv. 3 LIFD, tanto più che la SICAF non è limitata agli investimenti in immobili, ma può investire anche in altri valori patrimoniali. Sarebbe stato ovvio, ad esempio, chiarire nell'art. 10 LIFD o nell'art. 7 LIFD che la SICAF non deve essere trattata fiscalmente come un investimento collettivo di capitale. Una tale precisazione sarebbe stata inoltre appropriata alla luce dell'interpretazione sistematica dell'art. 20 cpv. 1 lett. e LIFD o dell'art. 7 cpv. 3 frase 2 LIFD. 33

Non può infatti corrispondere alla volontà del legislatore che i redditi di una SICAF con proprietà immobiliare diretta nella cosiddetta fase esterna – cioè presso l'azionista – siano tassati solo nella misura in cui i proventi complessivi superino i proventi derivanti dalla proprietà immobiliare diretta. Al contrario, tutto indica che si tratti di una svista legislativa. 34

2. Investimenti collettivi di capitale esteri e equiparazione

La LICol disciplina – a determinate condizioni – anche gli investimenti collettivi di capitale esteri commercializzati in Svizzera. Ai fini fiscali si pone la questione di quando una struttura estera debba essere equiparata agli investimenti collettivi di capitale svizzeri. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) precisa i presupposti determinanti a tal fine nella circolare n. 25 sulla tassazione degli investimenti collettivi di capitale e dei loro investitori (Circ. 25) mediante norme di equiparazione. Ciò ha lo scopo di impedire che veicoli economicamente comparabili siano trattati in modo fiscalmente incoerente a causa della forma giuridica estera. Le regole di 35

equiparazione utilizzate dall'AFC sono state finora accettate anche dai tribunali.

36 Il Tribunale federale ha stabilito nella sua giurisprudenza che, ai fini dell'applicazione dell'art. 10 cpv. 2 LIFD e dell'equiparazione fiscale di un investimento collettivo di capitale estero con uno svizzero, è sufficiente che siano soddisfatti i requisiti di cui all'art. 119 LICol. Secondo il Tribunale federale, non è un requisito aggiuntivo che l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) abbia autorizzato la distribuzione a investitori non qualificati ai sensi dell'art. 120 cpv. 1 LICol.

37 Se tuttavia tale autorizzazione è presente, la forma di investimento estera viene regolarmente riconosciuta come investimento collettivo di capitale secondo la prassi dell'AFC, senza che la qualificazione della FINMA venga nuovamente messa in discussione dal punto di vista fiscale. Lo stesso vale se la forma di investimento estera è soggetta all'estero a una vigilanza riconosciuta sugli investimenti collettivi di capitale.

C. Delimitazione rispetto alla tassabilità materiale: art. 10 cpv. 2 LIFD come norma di attribuzione

38 Come l'art. 10 cpv. 1 LIFD, anche l'art. 10 cpv. 2 LIFD non determina quali redditi siano imponibili. La norma disciplina unicamente l'attribuzione, ovvero la questione a quale livello debba essere applicata l'imposizione. L'imponibilità materiale in sé e per sé deriva a sua volta dalle disposizioni pertinenti della LIFD.

BIBLIOGRAFIA

Cavelti Luzius/Behnisch Urs R., Kommentierung zu Art. 129 BV, in: Ehrenzeller Bernhard et al. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, II. Band – Art. 73–197, 4. Aufl., Zürich 2023.

Grieder Nicolas/Hongler Peter/Lorenz Tabea, Konkubinat und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften, FStR (2025), S. 232–254.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte

Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg11).

Hess Toni, Anhang A: Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, in: Dedeyan Daniel/Eichhorn Alexander/Müller Thomas (Hrsg.), SHK – Stämpflis Handkommentar, Kollektivanlagengesetz, Bern 2024, S. 1347–1375.

Hugues Salomé, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2. Aufl., Basel 2017.

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Leuthardt Nadja D., Die rechtsgeschäftliche Untergemeinschaft im Stockwerkeigentum, Zürich/Genf 2024.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil - Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Reich Markus, Steuerrecht, 3. Aufl. Zürich 2020.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann

Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Simonek Madeleine, Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2. Aufl., Zürich/Genf 2025.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Von Ah Julia, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, Zürich.

I MATERIALI

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Botschaft zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) vom 23.9.2005, BBl 2005 6395 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2005/1000/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-fga-2005-1000-de-pdf-a.pdf, besucht am 16.1.2026.

Kreisschreiben Nr. 25 der ESTV zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger vom 23.2.2018, https://www.estv2.admin.ch/dvs/kreisschreiben/dbst-ks-2018-1-025-d-de.pdf, besucht am 16.1.2026.

ATTENZIONE: Questa versione del commentario è una traduzione automatica dell'originale. Il commentario originale è in tedesco. La traduzione è stata effettuata con www.deepl.com. Solo la versione originale fa fede. La forma tradotta del commentario non può essere citata

COMMENTO SU

Art. 11 LIFD

Un commentario di Nicolas Grieder / Peter Hongler

CITAZIONE SUGGERITA

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Commentario all'art. 11 LIFD, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (a cura di), Commentario online alla legge federale sull'imposta federale diretta

Breve citazione: OK-Grieder/Hongler, Art. 11 LIFD N. XXX.

Art. 11 Società commerciali estere e altre comunità di persone senza personalità giuridica

Le società commerciali estere e le altre comunità di persone estere senza personalità giuridica assoggettate all'imposta in virtù dell'appartenenza economica sono imponibili conformemente alle disposizioni applicabili alle persone giuridiche.

STRUTTURA

I. Panoramica 21
II. Comunità di persone 21
III. Comunità di persone straniera 22
IV. Appartenenza economica 22
V. Conseguenza giuridica 23
Bibliografia 23
I materiali 24

I. PANORAMICA

Ai sensi dell'art. 11 LIFD, le società commerciali estere e altre associazioni di persone estere prive di personalità giuridica sono soggette a imposizione secondo le disposizioni applicabili alle persone giuridiche, purché abbiano un legame economico con la Svizzera. La disposizione si applica, in base a quanto sopra, alle seguenti condizioni: 1

- Si tratta di una società commerciale o di un'entità di persone senza personalità giuridica;
- Si tratta di un'entità di persone straniera; e
- La quale ha un legame economico con la Svizzera.

II. COMUNITÀ DI PERSONE

La disposizione parla di «*e altre*» comunità di persone straniere e implica quindi che l'esistenza di una comunità di persone senza personalità giuridica è obbligatoria. Oltre alle società commerciali estere, possono qualificarsi come società di persone ai sensi dell'art. 11 LIFD in particolare anche le associazioni di persone non commerciali (ad esempio nel caso della semplice gestione patrimoniale) nonché le comunioni ereditarie estere. Un atto di volontà unilaterale (ad es. un trust) e le imprese individuali non rientrano invece nel campo di applicazione della disposizione. 2

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 11 LIFD le forme societarie giuridicamente autonome – in particolare le società di capitali –, bensì i gruppi di persone senza personalità giuridica. Se si tratta di una società di capitali, le conseguenze fiscali sono comunque le stesse, poiché le società di capitali, in caso di appartenenza economica ai sensi dell'art. 49 cpv. 1 lett. a in combinato disposto con l'art. 51 LIFD, sono soggette a imposizione limitata in quanto persone giuridiche. Se il presupposto di un insieme di persone senza personalità giuridica è soddisfatto, ma manca un punto di riferimento per l'appartenenza economica di tale insieme, occorre verificare in una seconda fase se si tratti di una società di persone o di un'altra società che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 10. 3

III. COMUNITÀ DI PERSONE STRANIERA

4 Il criterio più controverso è quello secondo cui deve trattarsi di una comunità di persone «straniera». Secondo Weissbrodt, si possono prendere in considerazione i seguenti possibili approcci per verificare in che misura tale presupposto possa essere soddisfatto:

- Riferimento alla sede della comunità di persone
- Riferimento al luogo di costituzione della società di persone, dove occorre inoltre distinguere in base a
  - la direzione o una caratteristica simile. Sarebbe anche ipotizzabile basarsi sul fatto che la società di persone abbia la propria direzione o una caratteristica simile all'estero;
  - i soci. Sarebbe anche ipotizzabile basarsi sul fatto che i soci siano (in maggioranza) residenti all'estero;
- combinazione di diversi elementi: questo approccio è sostenuto in particolare da Meuter, il quale richiede in una prima fase un'analisi secondo la teoria dell'incorporazione. Qualora si tratti di un'entità estera, Meuter verifica in una seconda fase se almeno un socio sia residente all'estero. Se ciò si verifica, si tratta di una società di persone estera.

5 Per quanto riguarda la qualificazione delle società di persone estere, – per quanto risulta – né il Tribunale federale si è espresso in modo definitivo né si è delineato un approccio univoco nella prassi fiscale. A nostro avviso, è convincente includere l'effetto delle convenzioni contro la doppia imposizione nell'interpretazione dell'art. 11 LIFD. Laddove si presume che all'estero avvenga una tassazione non trasparente, questa dovrebbe essere replicata anche in Svizzera ai sensi dell'art. 11 LIFD. Concretamente, ciò significa che l'applicazione dell'art. 11 LIFD è sensata soprattutto in quelle configurazioni in cui, ai sensi del diritto delle convenzioni contro la doppia imposizione, sussiste un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 7 del Modello OCSE e l'impresa è soggetta a imposta all'estero in base a un criterio di collegamento ai sensi dell'art. 4 del Modello OCSE.

IV. APPARTENENZA ECONOMICA

6 Secondo il Tribunale federale, l'art. 11 LIFD, per quanto riguarda il criterio dell'appartenenza economica, rimanda ai criteri di collegamento di cui agli

art. 4 e 5 LIFD, per cui, dal punto di vista pratico, rilevano soprattutto l'art. 4 cpv. 1 lett. a–d LIFD.

A questo proposito, il Tribunale federale ha precisato che si tratta dei criteri di collegamento contemplati anche dall'art. 51 LIFD. Nella pratica, sono rilevanti soprattutto le attività commerciali, le sedi operative e gli immobili in Svizzera come possibili criteri di collegamento. 7

Se non sussiste un legame economico dell'entità estera con la Svizzera, l'art. 11 LIFD non è applicabile a priori. Occorre verificare se i redditi siano attribuibili direttamente ai detentori di quote ai sensi dell'art. 10 LIFD. 8

V. CONSEGUENZA GIURIDICA

Se i presupposti sopra menzionati sono soddisfatti, si verifica una finzione di cooperazione, per cui la società di persone estera diventa soggetta all'imposta sugli utili in Svizzera. L'art. 11 LIFD comporta che la società di persone sia trattata come una persona giuridica non trasparente e, in quanto tale, sia tassata nel suo insieme – e non i soci a titolo personale. 9

La situazione si complica qualora la società di persone, qualificata come estera, abbia contemporaneamente soci residenti in Svizzera. In questo caso, i redditi vengono attribuiti ai soci residenti, cosicché questi ultimi sono tassati in modo trasparente ai sensi dell'art. 10 LIFD. Per quanto riguarda i soci stranieri, la società di persone è soggetta in Svizzera a un'imposta limitata sugli utili ai sensi dell'art. 11 LIFD. In parte, nella prassi fiscale anche i soci stranieri sono tassati proporzionalmente. Se si applica l'art. 11 LIFD, sono applicabili in linea di principio tutte le disposizioni del diritto dell'imposta sugli utili. Ciò include anche le disposizioni relative alla deduzione per partecipazione. 10

BIBLIOGRAFIA

Duss Fabian/Buchmann Marco, Kommentierung zu Art. 69 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte

Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg10).

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Meuter Hans Ulrich, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, ZStP 17 (2008), S. 1–19.

Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. Basel 2021.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Weissbrodt Jan, Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG, FStR 2015, S. 63–79.

I MATERIALI

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Model Tax Convention on Income and on Capital der OECD vom 21.11.2017, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/

model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf, besucht am 16.1.

ATTENZIONE: Questa versione del commentario è una traduzione automatica dell'originale. Il commentario originale è in tedesco. La traduzione è stata effettuata con www.deepl.com. Solo la versione originale fa fede. La forma tradotta del commentario non può essere citata

COMMENTO SU

Art. 174 LIFD

Un commentario di Jara Fawer / Peter Hongler

CITAZIONE SUGGERITA

Jara Fawer/Peter Hongler, Commentario all'art. 174 LIFD, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (a cura di), Commentario online alla legge federale sull'imposta federale diretta

Breve citazione: OK-Fawer/Hongler, Art. 174 LIFD N. XXX

Parte sesta: Disposizioni penali

Titolo primo: Violazione di obblighi procedurali e sottrazione d'imposta

Capitolo 1: Obblighi procedurali

Art. 174

[1] Chiunque, nonostante diffida, viola intenzionalmente o per negligenza un obbligo che gli incombe giusta la presente legge oppure una disposizione presa in applicazione di quest'ultima, in particolare:

a. non consegna la dichiarazione d'imposta o gli allegati di cui dev'essere corredata;

b. non adempie l'obbligo di fornire attestazioni, informazioni o comunicazioni;

c. viola gli obblighi che gli incombono come erede o terzo nella procedura d'inventario, è punito con la multa.

[2] La multa è di 1000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 10 000 franchi al massimo.

STRUTTURA

I. Disposizioni generali ... 31
A. Qualificazione del reato ... 31
B. Bene giuridico protetto e scopo della norma ... 31
II. Reato oggettivo ... 32
A. Panoramica ... 32
B. Autore, complicità, tentativo ... 33
C. Obblighi procedurali ... 33
1. Obblighi procedurali da adempiere direttamente per legge ... 33
2. Obblighi procedurali da adempiere in base a un provvedimento dell'autorità ... 34
3. Obblighi procedurali del contribuente ... 35
a. Considerazioni generali ... 35
b. Obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta ... 36
c. Obbligo di allegare i documenti ... 37
d. Obbligo di fornire informazioni ... 38
e. Obbligo di presentare mezzi di prova ... 39
f. Obbligo di conservazione ... 40
4. Obblighi procedurali di terzi ... 40
a. Obblighi di certificazione, informazione e comunicazione nel procedimento di tassazione ... 40
b. Obblighi procedurali del debitore della prestazione imponibile nella procedura dell'imposta alla fonte ... 42
c. Obblighi procedurali delle persone tenute a collaborare nella procedura di inventario ... 42
D. Violazione degli obblighi procedurali ... 42
1. In generale ... 42
2. Casi di applicazione ... 43
a. Detrazione errata nella dichiarazione dei redditi ... 43
b. (Ripetuta) mancata presentazione del certificato di salario ... 44
c. Presentazione di una dichiarazione d'imposta con errori evidenti ... 46
d. Presentazione di una dichiarazione d'imposta con scrittura (intenzionalmente) illeggibile ... 46
e. Mancata firma della dichiarazione d'imposta ... 47
f. Presentazione della dichiarazione d'imposta a un'autorità incompetente ... 47
g. Mancato utilizzo dell'elenco ufficiale dei titoli ... 48
E. Sollecito ... 48
III. Elementi soggettivi del reato ... 52
IV. Circostanze aggravanti ... 52
A. Caso grave ... 52
B. Recidiva ... 53
C. Caso lieve? ... 54

V. Illecito e colpa 56
VI. Sanzione 57
A. Considerazioni generali 57
B. Determinazione della pena 57
VII. Concorrenza 58
Bibliografia 60
I materiali 64

I. DISPOSIZIONI GENERALI

A. Qualificazione del reato

Commette una violazione degli obblighi procedurali ai sensi dell'art. 174 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) (cfr. anche l'art. 55 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LHID]) commette chi, nonostante un richiamo, non adempie intenzionalmente o per negligenza a un obbligo che gli incombe in base alle disposizioni della presente legge o a una disposizione adottata in virtù della stessa. 1

La violazione degli obblighi procedurali costituisce una contravvenzione sotto forma di **vero e proprio reato di omissione** (in contrapposizione a un reato di commissione), poiché il fatto punibile è legato alla mancata esecuzione o all'esecuzione non conforme di atti prescritti dalla legge o dalle autorità. 2

Si tratta di un **vero e proprio reato speciale**, poiché come autori del reato possono essere considerati solo coloro ai quali incombono obblighi procedurali in un procedimento fiscale. 3

L'art. 174 LIFD deve quindi essere qualificato come **reato di omissione** (in contrapposizione al reato di commissione), poiché per la realizzazione del fatto è sufficiente che l'autore del reato non adempia agli obblighi procedurali. Non è necessario che si verifichi un risultato (in particolare una perdita di gettito fiscale). 4

Si tratta inoltre di un **reato di disobbedienza** (paragonabile all'art. 292 del CP), poiché viene punita solo l'omissione di un atto entro un determinato termine, cioè il mancato adempimento di un sollecito (cfr. in merito al sollecito sotto N. 94 segg.), sia punibile. 5

Rispetto agli altri reati fiscali, l'art. 174 LIFD costituisce una **norma di riferimento**. 6

B. Bene giuridico protetto e scopo della norma

Il reato di violazione degli obblighi procedurali serve in primo luogo alla **tutela dell'ordinamento fiscale**. 7

8 Il bene giuridico protetto è il **regolare svolgimento della tassazione**, che viene messo a rischio dal comportamento renitente del contribuente. Si tratta di garantire la «veridicità e completezza nell'accertamento dei fatti essenziali per determinare il carico fiscale previsto dalla legge».

9 Il comportamento del contribuente comporta almeno un **pericolo astratto** per il credito fiscale della collettività. Il reato di violazione degli obblighi procedurali garantisce quindi una tutela anticipata e indipendente dal risultato del credito fiscale. Non è necessario che si verifichi un effettivo pregiudizio, ovvero una perdita di gettito fiscale.

10 La sanzione non serve solo a punire il contribuente, ma ha lo scopo di costringerlo a **rispettare le disposizioni delle autorità** qualora non adempia a un obbligo a lui imposto. La sanzione deve consentire all'autorità fiscale di accertare in modo corretto e completo gli elementi imponibili, al fine di determinare l'imposta dovuta e impedire così una riduzione ingiustificata dell'onere fiscale. In questo senso, la norma penale garantisce anche l'**equa ripartizione dell'onere fiscale** tra i contribuenti.

II. REATO OGGETTIVO

A. Panoramica

11 Il comportamento punibile di cui all'art. 174 LIFD consiste nell'inadempimento o nell'adempimento non corretto (violazione) (cfr. infra N. 69 segg.) degli obblighi procedurali imposti dal punto di vista fiscale (cfr. infra N. 20 segg.) nonostante una richiesta (sollecito) da parte dell'autorità, soggetta a termine e passibile di sanzione (cfr. infra N. 94 segg.) .

12 Gli obblighi procedurali sussistono sia nel **procedimento ordinario di tassazione e di inventario** sia nel **procedimento di recupero dell'imposta** (cfr. art. 153 cpv. 3 LIFD) e incombono al **soggetto passivo** (ad es. art. 124–126 e art. 136 LIFD) (cfr. infra N. 31 segg.) nonché – entro i limiti previsti dalla legge – a **D Terzi** soggetti all'obbligo di certificazione, di fornire informazioni o di notifica (ad es. art. 127–129, art. 156–158 LIFD) (cfr. infra N. 59 segg.).

13 Gli obblighi procedurali possono derivare direttamente dalla **legge** (cfr. infra N. 20 seg.) oppure basarsi su una **disposizione amministrativa** che li concretizza (cfr. infra N. 22 seg.).

L'art. 174 LIFD costituisce una **clausola generale** per le violazioni degli obblighi procedurali nel procedimento fiscale. Il capoverso 1 lett. a–c contiene un elenco esemplificativo, **non esaustivo** («in particolare») di obblighi procedurali, il cui mancato rispetto è punibile con una multa d'ordine. 14

Gli obblighi di collaborazione imposti alle persone soggette a tali obblighi devono soddisfare i **principi generali dell'azione conforme allo Stato di diritto**, ovvero basarsi su una base legale, essere nell'interesse pubblico prevalente ed essere proporzionati (cfr. art. 5 della Cost. federale della Confederazione Svizzera [Cost.]) 15

B. Autore, complicità, tentativo

L'art. 174 LIFD costituisce un **reato speciale** (cfr. già sopra N. 3), motivo per cui possono essere considerate autori del reato solo le persone alle quali, in un procedimento fiscale, sono stati imposti obblighi procedurali di legge o amministrativi. Può trattarsi del contribuente stesso o di terzi soggetti all'obbligo di certificazione, informazione o comunicazione. 16

La complicità è possibile quando più persone devono adempiere agli stessi obblighi procedurali, come ad esempio gli eredi.

La complicità in una violazione degli obblighi procedurali e il **tentativo** non sono punibili (cfr. art. 105 cpv. 2 CP).

Per quanto riguarda l'**istigazione**, la dottrina parte da un silenzio qualificato del legislatore, poiché l'art. 177 LIFD punisce solo la partecipazione all'evasione fiscale, mentre manca una corrispondente disposizione per la violazione degli obblighi procedurali. 19

C. Obblighi procedurali

1. Obblighi procedurali da adempiere direttamente per legge

Gli obblighi procedurali possono derivare direttamente dalla legge. In tal caso, le modalità di adempimento, ovvero quale atto di collaborazione debba essere compiuto, in quale forma, entro quale termine o entro quale data, devono essere già **sufficientemente determinate** nella legge. Ciò vale tuttavia solo per pochi obblighi procedurali. 20

21 Si tratta in questo caso di obblighi procedurali da adempiere per legge **senza disposizione delle autorità.**

2. Obblighi procedurali da adempiere in base a un provvedimento dell'autorità

22 Di norma, gli obblighi procedurali previsti dalla legge richiedono una **concretizzazione** sotto forma di provvedimento dell'autorità.

23 Ciò può avvenire mediante un **atto amministrativo generale-concreto** (**decisione generale** o **pubblicazione ufficiale**), in cui vengono specificati, ad esempio, i destinatari o i termini per l'adempimento. Una tale disposizione generale è rappresentata in particolare dall'invito dell'autorità a presentare la dichiarazione d'imposta per un determinato periodo fiscale (art. 124 cpv. 1 LIFD). Lo stesso effetto è attribuito anche alla consegna del modulo della dichiarazione d'imposta. Con la richiesta dell'autorità possono inoltre diventare immediatamente efficaci ulteriori obblighi procedurali, come ad esempio l'obbligo di presentare gli allegati alla dichiarazione d'imposta (art. 125 LIFD).

24 Gli obblighi procedurali vengono di norma imposti alle persone tenute a collaborare mediante un provvedimento dell'autorità sotto forma di **atto amministrativo individuale e concreto (decisione)**. La disposizione o l'atto di collaborazione disposto deve basarsi su una base legale sufficiente. Una decisione individuale e concreta è, ad esempio, la richiesta di presentare all'autorità fiscale, entro un termine stabilito, determinati documenti giustificativi o attestati (cfr. art. 125, art. 127 e art. 129 LIFD) o di fornire determinate informazioni (cfr. art. 126 cpv. 2 e art. 128 LIFD).

25 L'obbligo di adempiere all'atto di collaborazione disposto individualmente sorge solo con la **notifica** alla persona destinataria. È quindi presupposto che la disposizione sia effettivamente pervenuta alla persona obbligata o che, a causa di un impedimento colposo alla notifica, si applichi una *notifica presunta*. La conoscenza effettiva del contenuto della decisione non è necessaria – a differenza di quanto previsto dall'art. 292 CP.

26 Le ordinanze delle autorità sono semplici **atti di applicazione del diritto**, con la conseguenza che non possono esigere più di quanto sia comunque dovuto per legge su richiesta. Non è necessaria una procedura di accertamento separata e autonoma sull'entità dell'obbligo di collaborazione.

Le ordinanze dell'autorità fiscale devono essere **conformi alla legge** e **necessarie, idonee e adeguate** al procedimento. Dal punto di vista oggettivo e temporale, l'ordinanza deve inoltre essere sufficientemente **chiara e ragionevole**. Nell'ordinanza occorre quindi indicare, specificando il procedimento fiscale in questione, quale atto di collaborazione debba essere compiuto entro quale termine, in quale forma e nei confronti di quale autorità. In alcuni casi si sostiene che già nella disposizione si debba far riferimento alle **conseguenze giuridiche negative** in caso di inadempimento o di adempimento non corretto dell'obbligo procedurale in questione, in particolare alla possibilità di una tassazione discrezionale e all'irrogazione di una multa d'ordine per violazione dell'obbligo procedurale. 27

In caso di impugnazione della multa, l'autorità penale competente in materia fiscale può **esaminare liberamente, a titolo preliminare,** la legittimità e l'adeguatezza dell'atto di collaborazione ordinato. Se giunge ad esempio alla conclusione che una determinata ordinanza sia priva di una base legale sufficiente, l'inadempimento rimane impunito. Tuttavia, la validità della disposizione non subisce inizialmente alcuna modifica; questa non può essere revocata dal contribuente separatamente, ma solo nell'ambito del procedimento di ricorso contro la tassazione (cfr. art. 132, art. 140 e art. 145 LIFD). 28

Per contro, le disposizioni emanate nei confronti di terzi tenuti a collaborare nel procedimento dell'imposta federale diretta sono considerate **decisioni intermedie impugnabili autonomamente**, poiché questi ultimi non hanno proprio alcuna possibilità di impugnare gli obblighi loro imposti nel procedimento di tassazione. 29

Non rientrano nella nozione di obblighi procedurali legali ai sensi dell'art. 174 LIFD gli obblighi dell'autorità fiscale stesse (ad es. art. 109–112, art. 122 segg. e art. 130 segg. LIFD). 30

3. Obblighi procedurali del contribuente

a. Considerazioni generali

In base all'art. 126 cpv. 1 LIFD (obbligo generale di collaborazione), il contribuente deve «fare tutto il possibile per consentire una tassazione completa e corretta» (**principio di cooperazione**). L'autorità fiscale può esigere dal contribuente tutto ciò che sia idoneo, necessario e 31

ragionevolmente esigibile dal contribuente nell'interesse di tale tassazione. Sotto l'aspetto della necessità, ciò comprende tutte le informazioni e i documenti che possono essere rilevanti per la tassazione del contribuente in questione e che non riguardano esclusivamente i suoi partner commerciali o destinati esclusivamente alla tassazione di un terzo.

32 L'obbligo generale di collaborazione è **concretizzato** nella legislazione fiscale in diversi obblighi procedurali, in particolare nell'obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta (art. 124 LIFD), nell'obbligo di presentare gli allegati alla dichiarazione d'imposta (art. 125 LIFD), l'obbligo di fornire informazioni (art. 126 cpv. 2 LIFD), l'obbligo di presentare mezzi di prova (art. 126 cpv. 2 LIFD) e l'obbligo di conservazione (art. 126 cpv. 3 LIFD).

33 Gli obblighi procedurali del contribuente presentano un **aspetto formale** e uno **sostanziale**. L'aspetto formale riguarda l'adempimento dell'atto di collaborazione richiesto, mentre l'aspetto materiale si riferisce alla sua completezza e veridicità, ovvero alla sua qualità.

34 Il **principio di proporzionalità** (art. 5 cpv. 2 e art. 36 cpv. 3 Cost.) costituisce un limite agli obblighi di collaborazione del contribuente.

35 La sanzione per un rifiuto di collaborazione è inammissibile se l'atto ordinato non è **fin dall'inizio riconoscibilmente necessario** per una corretta tassazione. Tuttavia, la questione di quali fatti siano giuridicamente rilevanti trova risposta solo con la decisione di tassazione.

36 Durante il procedimento è sufficiente una fattispecie ipotetica corrispondente alle circostanze, e spetta all'**autorità fiscale**, nell'ambito del dovere di istruttoria, decidere quali atti di collaborazione debbano essere compiuti. Se il contribuente rifiuta di collaborare perché ritiene che i fatti da chiarire non siano rilevanti, corre il rischio che la sua opinione si riveli in seguito errata e che debba sopportare le conseguenze della mancata collaborazione.

b. Obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta

37 L'obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta (art. 124 LIFD) si tratta del **caso di applicazione più significativo** degli obblighi procedurali previsti dalla legge.

38 L'autorità fiscale competente invita i contribuenti a presentare la dichiarazione d'imposta tramite bando pubblico, comunicazione personale o

invio del modulo (art. 124 cpv. 1, prima frase, LIFD). L'invito pubblico a presentare la dichiarazione d'imposta costituisce una **decisione generale** (cfr. sopra N. 23). I contribuenti che non hanno ricevuto il modulo corrispondente devono richiederlo all'autorità di tassazione (art. 124 cpv. 1, seconda frase, LIFD).

Il contribuente deve presentare la dichiarazione d'imposta in modo veritiero e completo, firmata personalmente e corredata degli allegati prescritti, entro i termini stabiliti all'autorità competente (art. 124 cpv. 2 LIFD). Il contribuente è responsabile della **correttezza e completezza** della dichiarazione d'imposta. Se non è certo del significato fiscale di un fatto, non può semplicemente ometterlo, ma deve segnalare l'incertezza; in ogni caso, deve esporre il fatto in quanto tale in modo completo e corretto. 39

I contribuenti che non presentano la dichiarazione d'imposta o la presentano compilata in modo lacunoso sono invitati a **regolarizzare** l'omissione entro un termine ragionevole (art. 124 cpv. 3 LIFD). L'invito, dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione d'imposta (non invece quando il termine ordinario di presentazione è ancora in corso) deve essere qualificata come sollecito o termine di sollecito ai sensi dell'art. 174 cpv. 1 LIFD e dell'art. 130 cpv. 2 LIFD (cfr. in merito al sollecito sotto N. 94 segg.). 40

Per la presentazione della dichiarazione d'imposta, l'**onere della prova** spetta al contribuente in applicazione della regola generale sull'onere della prova (art. 8 del CC per analogia). 41

L'**incarico conferito a un terzo** non esonera il contribuente dall'accertarsi che i documenti siano stati presentati. La scelta accurata e la supervisione degli ausiliari rientrano nell'ambito di responsabilità del soggetto obbligato. 42

c. Obbligo di allegare i documenti

L'obbligo di allegare i documenti integra l'obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta. Le persone fisiche sono tenute ad allegare alla dichiarazione d'imposta i certificati di salario, i certificati relativi alle retribuzioni percepite in qualità di membri dell'amministrazione o di un altro organo di una persona giuridica, nonché gli elenchi di tutti i titoli, crediti e debiti (art. 125 cpv. 1 lett. a–c LIFD). I lavoratori indipendenti devono inoltre allegare alla dichiarazione d'imposta il conto annuale firmato o, in caso di contabilità semplificata, gli elenchi delle entrate e delle uscite, della situazione 43

patrimoniale nonché dei prelievi e degli apporti privati (art. 125 cpv. 2 lett. a e b LIFD).

44 L'obbligo di allegare i documenti impone al contribuente di fornire indicazioni più dettagliate sulle componenti del reddito e del patrimonio, ovvero dell'utile e del capitale, elencate solo in modo sommario nella dichiarazione d'imposta (**obbligo di esposizione dei fatti**) o di fornire la prova della loro correttezza (**obbligo di prova**). Allo stesso tempo, gli allegati consentono all'autorità fiscale di verificare le indicazioni fornite dal contribuente.

45 Gli allegati devono essere presentati sotto forma di **moduli ufficiali** (ad es. certificato di salario, elenco dei titoli) o come **elencazioni** del contribuente (ad es. conto annuale).

46 L'obbligo di allegare i documenti comprende la compilazione completa, veritiera e conforme alla forma prescritta, compilazione e allegazione degli allegati richiesti o dei moduli ufficiali, nonché la loro presentazione entro i termini previsti all'autorità competente. L'**utilizzo dei moduli ufficiali** da parte del soggetto obbligato alla dichiarazione e alla certificazione costituisce un obbligo procedurale.

47 Qualora siano richieste certificazioni di terzi, ad esempio il certificato di salario, il contribuente deve verificarne la completezza e la correttezza e, se del caso, richiedere una correzione o informare l'autorità fiscale in merito a eventuali carenze.

48 L'obbligo di allegare i documenti è regolarmente adempiuto quando il contribuente ha presentato tutti gli allegati richiesti dalla legge o dall'autorità in modo completo, veritiero, entro i termini e nella forma prescritta.

d. Obbligo di fornire informazioni

49 Il contribuente deve fornire informazioni all'autorità di tassazione, su richiesta di quest'ultima, oralmente o per iscritto (art. 126 cpv. 2, prima parte della frase, LIFD). L'obbligo di fornire informazioni ha lo scopo di colmare eventuali lacune e ambiguità nella descrizione dei fatti da parte del contribuente, al fine di consentire una tassazione completa e corretta.

50 Spetta – nel rispetto del principio di proporzionalità – alla **discrezionalità dell'autorità fiscale** stabilire quali informazioni debbano essere fornite e in

quale forma. In linea di principio devono essere fornite tutte le informazioni che servono a chiarire i fatti rilevanti ai fini della tassazione e che non comportano per il contribuente un onere irragionevole.

Dal punto di vista formale, è necessario che le informazioni richieste siano 51
fornite in modo completo, entro i termini e nella forma prescritti, mentre dal punto di vista sostanziale devono essere veritiere nel contenuto.

e. Obbligo di presentare mezzi di prova

Il contribuente deve presentare all'autorità di tassazione, su richiesta di 52
questa, i libri contabili, le pezze giustificative e altre attestazioni, nonché i documenti relativi al traffico d'affari (art. 126 cpv. 2, seconda parte della frase, LIFD).

L'obbligo di presentare mezzi di prova serve a verificare le indicazioni fornite 53
nella dichiarazione d'imposta, negli allegati o nelle informazioni e, in combinato disposto con il generale obbligo di collaborazione, sancisce un **obbligo generale di fornire la prova**. Poiché i mezzi di prova essenziali, come il certificato di salario e il conto annuale, devono già essere allegati alla dichiarazione d'imposta, l'obbligo di presentazione svolge una funzione sussidiaria e consente una verifica individuale e approfondita della dichiarazione.

I contribuenti devono presentare tutti i mezzi di prova richiesti che siano 54
idonei a provare la verità materiale dei fatti giuridicamente rilevanti. È presupposto che il mezzo di prova sia in possesso del contribuente o possa essere ottenuto sulla base di un diritto.

Il limite dell'obbligo di presentazione dei mezzi di prova è costituito dal 55
principio di proporzionalità, ovvero l'idoneità e la necessità della prova per chiarire i fatti giuridicamente rilevanti e la ragionevolezza della sua produzione da parte del contribuente.

L'obbligo di presentazione dei mezzi di prova è regolarmente adempiuto se, 56
dal punto di vista formale, i mezzi di prova richiesti sono stati presentati in modo completo e tempestivo e se, dal punto di vista materiale, sono autentici, completi nel contenuto e veritieri.

f. Obbligo di conservazione

57 L'obbligo di conservazione impone alle persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente e alle persone giuridiche di conservare per dieci anni i libri contabili e gli elenchi ai sensi dell'art. 125 cpv. 2 LIFD e gli altri documenti giustificativi connessi alla loro attività (art. 126 cpv. 3, prima frase, LIFD). Le modalità di tenuta e di conservazione si basano sugli art. 957–958f della legge federale concernente l'integrazione del Codice civile svizzero (Parte quinta: Codice delle obbligazioni) (CO) (art. 126 cpv. 3, seconda frase, LIFD).

58 L'obbligo di conservazione serve a garantire che il contribuente tenga a disposizione i documenti necessari per adempiere ai propri obblighi di esposizione dei fatti e di prova, consentendo così un **successivo controllo** della verità materiale da parte dell'autorità fiscale.

4. Obblighi procedurali di terzi

a. Obblighi di certificazione, informazione e comunicazione nel procedimento di tassazione

59 La cerchia delle persone tenute a collaborare e l'oggetto del loro obbligo di collaborazione sono disciplinati dalla legge in modo **esauritivo**. I terzi – a differenza del contribuente – non sono soggette a un obbligo di collaborazione esteso. Pertanto, nel procedimento di tassazione non possono essere obbligate a collaborare oltre gli obblighi di certificazione, informazione e comunicazione previsti dagli art. 127–129 LIFD.

60 Gli obblighi di collaborazione dei terzi previsti dalla legge servono alla **verifica** dei fatti dichiarati dal contribuente e consentono all'autorità fiscale di **accertare i fatti** (almeno in parte) senza la collaborazione del contribuente.

61 **I terzi tenuti a rilasciare attestati** ai sensi dell'art. 127 LIFD sono persone che intrattengono o hanno intrattenuto un rapporto contrattuale con il contribuente e sono tenute a rilasciare attestati scritti a suo favore. Ad esempio il datore di lavoro, i creditori e i debitori, gli assicuratori, i fiduciari, i gestori patrimoniali e i mandatari.

Si ha una **richiesta di collaborazione illegittima** quando si richiedono attestati ai rappresentanti senza che il contribuente stesso sia stato preventivamente sollecitato, senza esito, a presentarli. La sollecitazione è in linea di principio un presupposto per il diritto di richiesta nei confronti del terzo ai sensi dell'art. 127 cpv. 2 LIFD. Inoltre, l'autorità di tassazione dovrebbe avere un diritto di richiesta diretta anche quando è impossibile o irragionevole per il contribuente presentare l'attestato, ad esempio perché il terzo tenuto a rilasciarlo si rifiuta di farlo. 62

I limiti degli obblighi di collaborazione dei terzi derivano a loro volta dal **principio di proporzionalità** e dalla riserva relativa al **segreto professionale** tutelato dalla legge (cfr. art. 127 cpv. 2, seconda frase, LIFD). Il segreto professionale limita tuttavia l'obbligo di certificazione solo se questo deve essere adempiuto direttamente nei confronti dell'autorità di tassazione. Se invece la certificazione è dovuta al contribuente – come di norma avviene –, né quest'ultimo né il terzo tenuto a certificare possono invocare il segreto professionale, poiché la tutela del segreto non sussiste nei confronti del contribuente in quanto titolare del segreto. 63

L'**obbligo di informazione** ai sensi dell'art. 128 LIFD obbliga i soci, i comproprietari e i proprietari in comune, su richiesta dell'autorità fiscale, a fornire informazioni sul loro rapporto giuridico con il soggetto passivo, in particolare in merito alle loro quote, pretese e percezioni. L'obbligo di informazione comprende, nel quadro del principio di proporzionalità, tutti i fatti che riguardano il rapporto giuridico reciproco e che sono rilevanti per la tassazione della persona interessata. 64

L'**obbligo di notifica** ai sensi dell'art. 129 LIFD impone alle persone giuridiche, fondazioni, istituti di previdenza, società semplici e determinati datori di lavoro l'obbligo di presentare periodicamente all'autorità di tassazione attestazioni relative a prestazioni legate a organi, previdenza o partecipazioni. L'obbligo di comunicazione deve essere adempiuto regolarmente mediante moduli ufficiali. Al soggetto passivo deve essere inviata una copia dell'attestazione (art. 129 cpv. 2 LIFD). 65

b. Obblighi procedurali del debitore della prestazione imponibile nella procedura dell'imposta alla fonte

66 Oltre agli obblighi procedurali nella procedura di tassazione, sussistono obblighi procedurali del debitore della prestazione imponibile nella **procedura dell'imposta alla fonte**. Ai sensi degli art. 88 e 100 LIFD, egli è soggetto, tra l'altro, all'obbligo di trattenere e riscuotere l'imposta dovuta (lett. a), all'obbligo di redigere un elenco o una conferma della ritenuta d'acconto nei confronti del contribuente (lett. b), nonché all'obbligo di versamento e di rendicontazione nei confronti dell'autorità fiscale e all'obbligo di consentire a quest'ultima di prendere visione di tutti i documenti (lett. c). Inoltre, il debitore della prestazione imponibile (così come il contribuente) deve fornire all'autorità di tassazione, su richiesta, informazioni orali o scritte sulle circostanze determinanti per la riscossione dell'imposta alla fonte (art. 136 LIFD).

67 La mancata o incompleta esecuzione della ritenuta alla fonte costituisce – in quanto variante del reato di evasione fiscale – il reato di messa a rischio della ritenuta alla fonte (art. 175 cpv. 1 al. 2 LIFD).

c. Obblighi procedurali delle persone tenute a collaborare nella procedura di inventario

68 Gli obblighi di collaborazione nella **procedura di inventario** servono a determinare in modo completo il patrimonio della persona deceduta alla data del decesso. L'art. 157 LIFD stabilisce obblighi di collaborazione per gli eredi, i loro rappresentanti legali, gli amministratori dell'eredità e gli esecutori testamentari. L'obbligo di informazione e di certificazione dei terzi che custodivano o amministravano i beni del defunto o nei confronti dei quali il defunto aveva diritti o pretese di valore pecuniario deriva dall'art. 158 LIFD.

D. Violazione degli obblighi procedurali

1. In generale

69 Una violazione degli obblighi procedurali può consistere in un (totale) **mancato adempimento,** in un adempimento solo parziale (**adempimento parziale)** o in un adempimento non corretto o difettoso (**adempimento difettoso**) .

Si ha un totale **mancato adempimento** quando un obbligo procedurale imposto non viene affatto adempiuto (ad es. mancata presentazione della dichiarazione dei redditi). Si presume un **adempimento parziale** quando l'atto di collaborazione richiesto viene compiuto solo in parte (ad es. presentazione di soli due dei cinque allegati richiesti, presentazione di una dichiarazione dei redditi compilata in modo incompleto). Si presume un **adempimento difettoso** quando l'atto di collaborazione viene sì compiuto (parzialmente), ma è carente nella forma o nella qualità. Occorre distinguere tra un adempimento **formalmente** non corretto (ad es. presentazione di una dichiarazione dei redditi non firmata, presentazione di una dichiarazione dei redditi compilata in modo incompleto, mancato utilizzo dei moduli ufficiali) e un adempimento **sostanzialmente** non corretto (ad es. presentazione di una dichiarazione dei redditi con detrazioni troppo elevate o redditi troppo bassi, fornitura di informazioni non veritiere, presentazione di documenti giustificativi o libri contabili falsificati o non veritieri). 70

2. Casi di applicazione

Per illustrare e concretizzare i principi citati, di seguito vengono esaminati diversi casi applicativi. 71

a. Detrazione errata nella dichiarazione dei redditi

Se un contribuente effettua nella dichiarazione dei redditi una detrazione non ammessa o errata – ad esempio una detrazione per spese di trasporto o una donazione, nonostante non siano soddisfatti i requisiti – si ha un **adempimento sostanzialmente non conforme** dell'obbligo di collaborazione. In caso di dubbi riguardo alla deducibilità delle spese, il contribuente deve effettuare autonomamente la valutazione che gli sembra corretta e dichiararla. Una valutazione giuridica errata di un fatto dichiarato non costituisce una violazione degli obblighi procedurali. 72

Il contribuente è tuttavia tenuto a esporre i fatti nella dichiarazione dei redditi in modo tale da consentire all'autorità fiscale una **verifica** della valutazione giuridica effettuata. Se, ad esempio, non è sicura, può lasciare un'osservazione in tal senso all'autorità fiscale e segnalare che i fatti devono essere esaminati più approfonditamente. La richiesta di una deduzione errata può inoltre, in caso di esposizione poco trasparente dei fatti, portare all'accusa di (tentata) evasione fiscale (art. 175 e art. 176 LIFD). 73

74 L'obbligo di esporre i fatti comprende tuttavia anche l'allegazione di documenti che comprovino la deduzione in questione. Se il contribuente viene invitato dall'autorità fiscale a presentare i documenti corrispondenti e non ottempera a tale richiesta nonostante un sollecito con minaccia di sanzione, soddisfa gli elementi costitutivi della violazione degli obblighi procedurali.

75 Secondo la **prassi nel Cantone di San Gallo**, la mancata presentazione di giustificativi a prova delle spese per le quali si richiede una deduzione (ad es. spese mediche, donazioni volontarie, formazione continua ecc.) non costituisce una violazione punibile degli obblighi procedurali. In applicazione della (oggettiva) ripartizione dell'onere della prova, secondo cui i fatti che riducono l'imposta devono essere dimostrati dal contribuente, in tali casi viene semplicemente negata la deduzione richiesta.

76 A ciò si può obiettare quanto segue: la mancata presentazione di documenti giustificativi nonostante la richiesta delle autorità costituisce – qualora la presentazione sia ragionevolmente esigibile – una **violazione degli obblighi procedurali**. La questione dell'onere della prova oggettivo si pone solo quando l'autorità fiscale, nonostante tutti gli sforzi ragionevoli, non riesce a ottenere i fatti rilevanti. Il sollecito all'adempimento dell'obbligo procedurale e la sanzione in caso di inadempienza servono proprio a indurre la persona soggetta all'obbligo di collaborazione a presentare i documenti almeno un'altra volta. Se la persona soggetta all'obbligo non ottempera a tale richiesta, l'autorità fiscale rifiuterà la deduzione in applicazione della ripartizione dell'onere della prova *e* comminerà una sanzione per violazione degli obblighi procedurali.

b. (Ripetuta) mancata presentazione del certificato di salario

77 Ai sensi dell'art. 125 cpv. 1 lett. a LIFD, una persona fisica deve allegare alla dichiarazione d'imposta i certificati di salario relativi a tutti i redditi da attività lucrativa per conto di terzi. Se il contribuente non ha ricevuto il certificato di salario, è tenuto a richiederlo al datore di lavoro e, in caso di mancato ricevimento, a informarne l'autorità fiscale affinché questa possa richiederlo direttamente al datore di lavoro ai sensi dell'art. 127 cpv. 2 LIFD. Se il contribuente non adempie a tale obbligo e non presenta il certificato di salario richiesto nonostante il sollecito, commette in linea di principio una violazione degli obblighi procedurali.

Appare discutibile se, in caso di **prima mancata presentazione** del certificato di salario, si possa rinunciare all'azione penale e alla sanzione. Data l'importanza del certificato di salario per la regolare tassazione del contribuente, non si può presumere a cuor leggero che si tratti di un caso di lieve entità, il quale, in applicazione del principio di opportunità, giustificherebbe la rinuncia a una multa. L'autorità fiscale è in linea di principio autorizzata a infliggere una multa d'ordine anche in caso di mancata presentazione per la prima volta, nonostante un sollecito con minaccia di sanzione, purché la presentazione fosse possibile e ragionevole per il contribuente. Tuttavia, nell'ambito della determinazione della pena si deve tenere conto di una colpa lieve (cfr. sotto N. 133 segg.). Ciononostante, dovrebbe rimanere possibile la rinuncia alla multa in casi particolarmente lievi, in cui sia la colpa che le conseguenze del fatto sono minime. Ciò si verifica, ad esempio, quando i fattori fiscali da accertare sono molto bassi, il che comporta un rischio minimo per il credito fiscale dello Stato, e il soggetto obbligato ha omesso la presentazione per inesperienza. 78

L'esempio mostra che l'**applicazione pratica** della disposizione richiede anche una certa discrezione da parte delle autorità. Nel procedimento di massa relativo all'imposta sul reddito è difficilmente garantibile che ogni contribuente comprenda a sufficienza i propri obblighi di collaborazione, cosa che richiederebbe tuttavia un'applicazione coerente dell'art. 174 LIFD. 79

In caso di ripetuta mancata presentazione del certificato di salario, la situazione è tuttavia diversa. In questo caso una sanzione sembra in linea di principio giustificata; in caso di recidiva possono essere inflitte anche multe più severe, se queste appaiono idonee a indurre il contribuente a presentare il certificato. Tuttavia, nella misura in cui l'effettuazione di una tassazione discrezionale (cfr. art. 130 cpv. 2 LIFD) lasci prevedere una tassazione adeguata, una sanzione ripetuta appare sproporzionata. Poiché l'autorità fiscale, in caso di comportamento non collaborativo del contribuente, ha il diritto – ma non è obbligata – a richiedere il certificato di salario direttamente al datore di lavoro (cfr. art. 127 cpv. 2 LIFD), risulta possibile una tassazione adeguata anche senza la collaborazione del contribuente. Pertanto, la ripetuta mancata presentazione del certificato di salario nonostante un sollecito con minaccia di sanzione dovrebbe comportare una multa per violazione degli obblighi procedurali e, successivamente, una tassazione secondo il libero apprezzamento.

c. Presentazione di una dichiarazione d'imposta con errori evidenti

81 Ai sensi dell'art. 124 cpv. 2 LIFD, il contribuente deve compilare la dichiarazione d'imposta «in modo veritiero». La dichiarazione d'imposta deve consentire all'autorità fiscale di accertare la **verità materiale**. Il contribuente è responsabile dell'esattezza e della completezza della dichiarazione d'imposta.

82 L'autorità di tassazione, da parte sua, esamina la dichiarazione d'imposta e procede alle indagini necessarie (art. 130 cpv. 1 LIFD). L'autorità fiscale può tuttavia, in linea di principio, fare affidamento sul fatto che la dichiarazione dei redditi sia corretta e completa. L'obbligo di effettuare un'indagine supplementare sussiste per le autorità fiscali solo se la dichiarazione dei redditi contiene **errori evidenti**. Ciò si verifica, ad esempio, quando un reddito è stato dichiarato in una voce di deduzione – o viceversa. Lo stesso vale per errori di dichiarazione di natura formale, come gli errori di trascrizione, in cui ad esempio viene riportato uno zero in più o in meno. Tali dichiarazioni errate non costituiscono (ancora) una violazione degli obblighi procedurali, ma possono, in determinate circostanze, costituire un tentativo di evasione fiscale (art. 176 LIFD).

d. Presentazione di una dichiarazione d'imposta con scrittura (intenzionalmente) illeggibile

83 La presentazione della dichiarazione d'imposta in formato cartaceo viene sempre più sostituita dalla possibilità della **presentazione elettronica** (cfr. art. 104a LIFD). Tuttavia, nei Cantoni è di norma ancora possibile presentare una dichiarazione d'imposta compilata a mano.

84 Le indicazioni illeggibili nella dichiarazione d'imposta costituiscono un vizio sostanziale e giustificano un **adempimento sostanzialmente non conforme** dell'obbligo di collaborazione. La dichiarazione d'imposta risulta incompleta nel contenuto se singole indicazioni non possono essere identificate. Il contribuente deve quindi essere invitato a correggere la dichiarazione d'imposta compilata in modo errato entro un termine ragionevole (cfr. art. 124 cpv. 3 LIFD). Se il termine supplementare fissato costituisce già un termine di sollecito (cfr. sotto N. 97) o se il contribuente viene sollecitato dopo questo termine di richiesta ordinario, la mancata o non

corretta correzione della dichiarazione d'imposta costituisce una violazione degli obblighi procedurali.

Se il contribuente ricorre ripetutamente a una grafia illeggibile per ritardare o vanificare l'elaborazione della dichiarazione d'imposta, l'ipotesi di un **caso grave** (cfr. infra N. 110 segg.) può apparire giustificata in considerazione della particolare riprovevolezza del comportamento e del marcato atteggiamento di rifiuto. Ciò vale in particolare quando la grafia illeggibile comporta l'impossibilità o la notevole difficoltà di effettuare una tassazione corretta. 85

e. Mancata firma della dichiarazione d'imposta

Ai sensi dell'art. 124 cpv. 2 LIFD, il contribuente deve «firmare personalmente» la dichiarazione d'imposta. Con la firma personale, il contribuente conferma che la dichiarazione d'imposta è stata compilata in modo veritiero e completo e attesta al contempo l'autenticità della dichiarazione d'imposta e l'identità della persona firmataria. 86

La mancata firma della dichiarazione d'imposta presentata in formato cartaceo comporta un'incompletezza formale e costituisce un **adempimento formalmente non corretto** dell'obbligo di collaborazione. Ai sensi dell'art. 124 cpv. 3 LIFD, il contribuente deve essere invitato a sanare l'omissione entro un termine ragionevole. 87

L'obbligo della firma personale costituisce una **norma di ordine**. Una tassazione può essere emessa anche sulla base di una dichiarazione d'imposta non firmata. Tuttavia, l'autorità fiscale deve poter insistere sulla corretta firma della dichiarazione d'imposta e quindi sull'adempimento dell'obbligo procedurale. Se il contribuente non firma la dichiarazione d'imposta nonostante un sollecito punibile, verrebbe così a configurare il reato di cui all'art. 174 LIFD, per cui l'insistenza dell'autorità fiscale sulla firma – in presenza di una dichiarazione d'imposta per il resto completa – rasenta un **formalismo eccessivo**. 88

f. Presentazione della dichiarazione d'imposta a un'autorità incompetente

Ai sensi dell'art. 124 cpv. 2 LIFD, il contribuente deve presentare la dichiarazione d'imposta «all'autorità fiscale competente». Quale autorità cantonale o comunale sia competente è disciplinato dal **diritto cantonale** 89

(cfr. art. 104 cpv. 4 LIFD). Il destinatario della dichiarazione dei redditi è di norma indicato o prestampato sul modulo stesso o sulla busta di ritorno allegata.

90 La dichiarazione dei redditi presentata a un'autorità non competente deve essere **trasmessa** d'ufficio all'autorità competente. Il termine di presentazione si considera rispettato se la dichiarazione d'imposta è stata presentata all'autorità non competente l'ultimo giorno del termine o consegnata alla Posta Svizzera all'attenzione di tale autorità (cfr. art. 21 cpv. 2 della legge federale sulla procedura amministrativa [PA] e art. 133 cpv. 2 LIFD).

91 Nella pratica, una multa per violazione degli obblighi procedurali dovrebbe essere applicata solo in caso di **ripetuta o, nonostante le istruzioni, continuata inosservanza della competenza**.

g. Mancato utilizzo dell'elenco ufficiale dei titoli

92 Ai sensi dell'art. 125 cpv. 1 lett. c LIFD, una persona fisica deve allegare alla dichiarazione d'imposta gli elenchi di tutti i titoli, i crediti e i debiti. Gli elenchi dei titoli, dei crediti e dei debiti sono **moduli ufficiali**. La loro compilazione e il loro utilizzo costituiscono un obbligo procedurale. Il mancato utilizzo o la mancata compilazione dell'elenco dei titoli costituisce quindi una violazione degli obblighi procedurali.

93 Nella pratica è ammesso allegare **estratti conto di deposito della banca**, purché questi contengano almeno le indicazioni richieste nell'elenco ufficiale dei titoli e i relativi importi totali siano riportati sul modulo ufficiale firmato. In mancanza di tale trasferimento, la dichiarazione dei redditi è considerata presentata in modo incompleto, poiché l'elenco dei titoli costituisce parte integrante della dichiarazione dei redditi. L'autorità fiscale può pertanto invitare il contribuente, fissando un termine adeguato, a compilare e firmare l'elenco dei titoli in modo conforme (cfr. art. 124 cpv. 3 LIFD). Se la richiesta dell'autorità fiscale si qualifica già come richiamo ai sensi dell'art. 174 cpv. 1 LIFD (cfr. sotto N. 97), dopo la scadenza del termine senza che sia stata data esecuzione è possibile una multa per violazione degli obblighi procedurali.

E. Sollecito

94 L'imposizione di una multa per violazione degli obblighi procedurali presuppone, secondo il testo dell'art. 174 cpv. 1 LIFD, un **precedente**

sollecito senza esito rivolto alla persona tenuta a collaborare. L'ammonimento può essere emesso solo se il precedente ordine dell'autorità di adempiere agli obblighi procedurali è rimasto senza esito. In altre parole, la semplice omissione nell'adempimento degli obblighi di collaborazione previsti dalla legge o disposti dall'autorità non costituisce ancora un reato.

La diffida contiene l'**ultima (perentoria) richiesta** alla persona soggetta all'obbligo di collaborazione di adempiere agli obblighi procedurali finora trascurati dal punto di vista formale e/o sostanziale. L'autorità di tassazione fissa a tal fine un **termine adeguato** per la persona soggetta all'obbligo di collaborazione. Dalla diffida deve risultare chiaro per la persona soggetta all'obbligo di collaborazione quali atti procedurali le vengono richiesti entro quale termine (principio di determinatezza). In caso di mancanza di singole indicazioni, la persona interessata deve richiedere chiarimenti, purché sia almeno riconoscibile a quale procedura di accertamento o di inventario si riferisca il sollecito. 95

Se gli atti procedurali vengono compiuti solo dopo la **scadenza del termine fissato nella diffida** (cioè in ritardo), sussiste l'elemento oggettivo della violazione dell'obbligo procedurale. 96

Occorre operare una distinzione per quanto riguarda il termine da fissare ai sensi dell'art. 124 cpv. 3 LIFD per la presentazione o la rettifica di una dichiarazione d'imposta lacunosa. Tale termine può essere **di natura giuridica diversa**. In caso di fissazione di un termine durante il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi, il termine supplementare si qualifica come un normale termine di sollecito per l'adempimento degli obblighi procedurali. Per contro, una richiesta e la fissazione di un termine dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi si configurano come termine di sollecito ai sensi dell'art. 174 cpv. 1 LIFD e dell'art. 130 cpv. 2 LIFD. 97

Dal punto di vista dello Stato di diritto, appare opportuno che il sollecito – sebbene ciò non sia desumibile dal testo dell'art. 174 LIFD – contenga un **riferimento alla sanzione** in caso di omissione. Ciò deve valere anche per i casi in cui è in discussione un obbligo procedurale derivante direttamente dalla legge. Non sussiste invece l'obbligo di indicare un'eventuale tassa di sollecito. 98

99 Nella dottrina più recente, l'ammonimento viene prevalentemente qualificato come **elemento oggettivo del reato** di violazione dell'obbligo procedurale e non più come condizione oggettiva di punibilità. Il contenuto illecito dell'art. 174 LIFD risiede proprio nel fatto che la persona interessata non dia seguito all'ammonimento a lei rivolto. La qualificazione del sollecito come elemento oggettivo del reato comporta che la colpa dell'autore debba estendersi (anche) alla mancata osservanza del sollecito (cfr. in merito alla qualificazione come reato di disobbedienza sopra N. 5). Nella determinazione della pena (cfr. sotto N. 133 segg.) occorre quindi prendere in considerazione esclusivamente il comportamento della persona interessata dopo la notifica del sollecito. Ne consegue che le inadempienze precedenti alla notifica del sollecito – anche se avvenute consapevolmente – non possono essere prese in considerazione nella successiva determinazione della pena, poiché non costituiscono ancora un illecito ai sensi della fattispecie.

100 La fattispecie di cui all'art. 174 LIFD presuppone la regolare notifica del sollecito. L'onere della prova della notifica del sollecito spetta all'autorità fiscale. È necessaria la **notifica effettiva e personale** alla persona tenuta a collaborare. Secondo la dottrina prevalente, la sola notifica al rappresentante non è sufficiente e non autorizza l'autorità fiscale a infliggere una multa per violazione degli obblighi procedurali. Analogamente, una parte della dottrina – a differenza di quanto avviene per la notifica di disposizioni amministrative (cfr. sopra N. 25) – considera insufficiente una notifica fittizia, poiché il destinatario deve almeno poter prendere conoscenza del contenuto della diffida per poter non adempiere all'obbligo di collaborazione nonostante la diffida. L'avviso deve quindi essere pervaso in modo dimostrabile nella sfera di controllo della persona destinataria. Rinunciare al requisito della notifica significherebbe anticipare la punibilità a un comportamento precedente alla ricezione dell'avviso, che tuttavia non può essere un tale comportamento «nonostante» l'avviso. Secondo un'altra opinione e in accordo con la giurisprudenza precedente del Tribunale federale, la finzione di notifica deve avere effetto se la persona tenuta a collaborare doveva aspettarsi in buona fede la notifica, il che presuppone in definitiva un procedimento fiscale pendente o in corso. Una notifica della diffida effettuata in base alla presunzione di notifica è quindi sufficiente per la punibilità ai sensi dell'art. 174 LIFD. Non è necessaria l'effettiva presa di conoscenza del contenuto del sollecito. Se la persona interessata rifiuta di accettare il sollecito consegnato

personalmente, la notifica si considera avvenuta il giorno del rifiuto, purché ciò sia constatato dalla persona che effettua la consegna.

Per motivi di prova, si raccomanda una notifica **scritta** del sollecito tramite posta raccomandata o «A-Post Plus». 10 1

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in caso di posta raccomandata sussiste una **presunzione naturale** di regolare consegna dell'invito al ritiro (nella cassetta delle lettere o nella casella postale). La stessa presunzione sussiste anche in caso di consegna con la modalità «A-Post Plus». Si deve si deve (solo) fare riferimento se l'esposizione delle circostanze è comprensibile e deriva da una certa probabilità, presumendo la buona fede. Considerazioni puramente ipotetiche e la possibilità, mai da escludere, di errori di consegna non sono di per sé sufficienti a confutare la presunzione. Devono invece sussistere indizi concreti di un errore. 10 2

L'inizio della decorrenza del termine è determinato dal **momento della notifica**, purché il destinatario abbia potuto prendere conoscenza del contenuto della diffida, e non in base al momento dell'effettiva presa di conoscenza. Il termine di diffida fissato inizia a decorrere il giorno successivo alla notifica. 10 3

La mancata osservanza di una diffida può comportare che alla persona soggetta all'obbligo di collaborazione, dopo l'irrogazione della multa e una nuova diffida rimasta senza esito, venga inflitta un'ulteriore più severa. Ciò non costituisce una violazione del «**principio ne bis in idem**» (art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU), poiché ogni multa si riferisce a un nuovo fatto e non sussiste quindi una situazione di fatto identica (mancanza di identità del fatto). La punizione ripetuta è tuttavia limitata dal principio di **proporzionalità**. Di conseguenza, l'autorità fiscale non può, senza un motivo ragionevole, associare ripetutamente la sanzione alla stessa richiesta. Un ulteriore sollecito è giustificato solo se appare idoneo a indurre la persona soggetta all'obbligo di collaborazione ad adempiere ai propri doveri. Ulteriori solleciti o multe appaiono sproporzionati se la persona tenuta a collaborare, con il suo comportamento renitente, dimostra che essi sono inutili. Una punizione ripetuta si rivela non necessaria anche quando una tassazione discrezionale lascia prevedere un'imposizione adeguata. 10 4

Se la persona tenuta a collaborare ottempera solo parzialmente a un'ingiunzione a lei rivolta e soggetta a sanzione (ad esempio presentando 10 5

solo una parte dei documenti richiesti), si ha un **parziale mancato rispetto** dell'ingiunzione. Poiché la persona tenuta a collaborare non ha tuttavia lasciato trascorrere il termine dell'ingiunzione senza farne alcun uso, può essere opportuna una nuova, con riferimento alle conseguenze penali.

10 6 L'intimazione costituisce una **decisione interlocutoria** di natura procedurale e non è quindi impugnabile autonomamente, ma solo in combinato disposto con la decisione finale che chiude il procedimento.

III. ELEMENTI SOGGETTIVI DEL REATO

10 7 La violazione degli obblighi procedurali è punibile sia in caso di commissione **(eventualmente) dolosa** che **colposa**. I termini «dolosa» e «colposa» corrispondono a quelli di cui all'art. 12 cpv. 2 e 3 CP.

10 8 È presupposto che l'autore del reato fosse oggettivamente in grado di adempiere all'obbligo di collaborazione richiesto. In caso di **impossibilità oggettiva**, gli elementi soggettivi del reato non sono soddisfatti. Di conseguenza, non può avere alcuna rilevanza il fatto che l'impossibilità sia imputabile alla persona tenuta a collaborare, poiché altrimenti si verificherebbe un'anticipazione della punibilità a un comportamento avvenuto prima della notifica del sollecito (cfr. sopra N. 99).

10 9 A causa del requisito di fatto della mancata osservanza della diffida, di norma sussiste un comportamento (eventualmente) doloso dell'autore del reato. Una **commissione colposa del reato** è ipotizzabile, ad esempio, se la diffida è giunta nella sfera di controllo del destinatario, ma questi non ne prende atto per mera negligenza.

IV. CIRCOSTANZE AGGRAVANTI

A. Caso grave

11 0 La sussistenza di un caso grave ai sensi dell'art. 174 cpv. 2 LIFD si determina in base all'**importanza dell'obbligo violato** ai fini di una corretta tassazione. Si ha un caso grave in particolare quando una corretta tassazione non è possibile, o lo è solo in misura molto limitata, senza la collaborazione della persona soggetta all'obbligo. Ciò può verificarsi, ad esempio, quando i lavoratori autonomi non presentano la documentazione, rendendo così

notevolmente più difficile la loro valutazione, o quando il contribuente non presenta la dichiarazione d'imposta per anni.

Inoltre, ai fini della valutazione della gravità del caso, occorre tenere conto anche del **montante presunto degli elementi imponibili** che non può essere determinato in modo affidabile a causa della violazione degli obblighi procedurali. 11 1

Occorre poi considerare il **grado di riprovevolezza** del comportamento della persona tenuta a collaborare, in particolare un marcato atteggiamento di rifiuto. 11 2

Va osservato che gli elementi che giustificano il caso grave non vengono presi in considerazione una seconda volta nella determinazione della pena nell'ambito della colpa. 11 3

B. Recidiva

Nella dottrina è **controverso** a quali condizioni si debba presumere una recidiva ai sensi dell'art. 174 cpv. 2 LIFD. 11 4

Secondo Agner/Jung/Steinmann, un soggetto è recidivo se è già stato punito in un precedente periodo d'imposta per una violazione degli obblighi, senza che sia necessario che la pena sia stata scontata. Behnisch precisa che per recidiva si intende la violazione degli obblighi procedurali in diversi periodi d'imposta consecutivi. Secondo Locher e Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler si ha recidiva quando l'autore del reato è già stato condannato in precedenza per una violazione di un obbligo procedurale – sia in un precedente periodo fiscale sia in caso di violazione dello stesso obbligo procedurale a seguito di un nuovo sollecito rimasto senza esito. Secondo Sieber/Malla – sulla base del vecchio concetto di recidiva del CP (art. 67 n. 1 cpv. 1 aCP) – non è sufficiente che l'autore del reato sia già stato condannato una volta per un reato fiscale. Piuttosto, la presunzione di recidiva presuppone l'esecuzione di una sanzione penale in materia fiscale, cioè il pagamento (almeno parziale) della multa o l'esecuzione forzata volta a tale scopo. 11 5

È controverso anche se, per l'ammissione della recidiva, debba essere osservato un **limite temporale**. Secondo Sieber/Malla, una recidiva – in applicazione analogica dell'art. 108 aStGB – sia rilevante solo se la violazione degli obblighi procedurali avviene entro un anno dall'esecuzione di una 11 6

sanzione penale in materia fiscale. Secondo l'opinione qui sostenuta, un limite temporale va respinto, tanto più che l'art. 108 aStGB è stato comunque soppresso senza sostituzione con la revisione della Parte Generale del CP.

C. Caso lieve?

117 Mentre la legge prevede una fattispecie qualificata per il «caso grave» di violazione degli obblighi procedurali, manca una disciplina specifica per il «caso lieve».

118 In base al principio costituzionale di legalità, anche nel diritto processuale penale tributario si applica il **principio dell'obbligo di perseguire**. Se i requisiti di legge sono soddisfatti, le autorità fiscali sono in linea di principio tenute ad intervenire.

119 Ci si chiede invece se il **principio di opportunità** trovi applicazione anche senza un ancoraggio legale per i reati fiscali nel settore delle imposte dirette o se si debba seguire un rigoroso principio di legalità. In base al principio di opportunità, spetterebbe all'autorità fiscale decidere, in caso di fattispecie (molto) lieve o in assenza di necessità di punizione a causa della minimità della colpa e delle conseguenze del fatto, di rinunciare all'azione penale e quindi all'irrogazione di una multa.

120 Nel 2004 la Commissione di esperti per il diritto penale tributario ha proposto, tra l'altro, l'introduzione di una disposizione che sancisse il principio di opportunità nel perseguimento dei reati fiscali nella LIFD/ LPST. Il proposto art. 183 cpv. 4 P-LIFD prevedeva che l'autorità competente potesse astenersi dall'avviare un procedimento penale qualora si potesse presumere una colpa lieve o qualora l'onere previsto non fosse ragionevolmente proporzionato alle conseguenze giuridiche prevedibili. Il Consiglio federale ha tuttavia rinunciato a tale regolamentazione.

121 Il rapporto esplicativo alla legge federale sull'uniformazione del diritto penale fiscale del 2013 precisava poi che l'autorità fiscale può rinunciare a un procedimento penale o a una sanzione qualora la colpa e le conseguenze del fatto siano lievi. Il principio di opportunità si basa sulla parte generale del CP e corrisponde quindi all'ordinamento penale svizzero (cfr. art. 52 CP). L'art. 52 CP sarebbe applicabile in virtù dell'art. 180 cpv. 1 del progetto di legge federale sulle imposte (VE-DBG), che rinvia alle disposizioni della legge federale sul diritto penale amministrativo (VStrR) per quanto riguarda il

procedimento di perseguimento e di giudizio dei reati fiscali e delle contravvenzioni, tramite l'art. 2 VStrR. Nonostante questi sforzi, il principio di opportunità non è stato finora inserito nel testo di legge.

12 2 Il Cantone di Soletta prevede esplicitamente il caso di lieve entità nella propria legge fiscale e autorizza a rinunciare all'imposizione di una multa. Secondo la prassi fiscale zurighese, ad esempio, in caso di prima violazione degli obblighi procedurali si rinuncia di norma alla sanzione. Nel Cantone di San Gallo è possibile rinunciare alla multa in caso di colpa lieve o di presunta modesta rilevanza dell'atto procedurale richiesto per la tassazione. Anche il Cantone di Turgovia prevede esplicitamente la rinuncia alla sanzione in caso di colpa lieve o di importi di multa modesti. Altri Cantoni prevedono una riduzione o la soppressione della multa in caso di colpa (molto) lieve nell'ambito della determinazione della pena (cfr. sotto N. 139).

12 3 Nella dottrina si riscontrano **opinioni divergenti** riguardo all'applicabilità del principio di opportunità nel diritto processuale penale tributario. A sfavore dell'applicazione del principio di opportunità e quindi di una rinuncia all'azione penale nel settore delle imposte dirette si sostiene che tale possibilità non è prevista nell'attuale LIFD e LIP – a differenza, ad esempio, del diritto dell'IVA. D'altra parte, l'applicabilità della parte generale del CP e quindi anche dell'art. 52 CP viene motivata con l'art. 333 cpv. 1 CP. Secondo tale disposizione, le disposizioni generali del CP si applicano ai fatti punibili in altre leggi federali, nella misura in cui queste ultime non contengano disposizioni proprie. Si sostiene inoltre che l'autorità fiscale – a causa della limitatezza delle sue risorse personali e materiali – sia costretta, anche in assenza di un principio di opportunità disciplinato dalla legge, a concentrare le proprie forze nel senso del principio di proporzionalità, al fine di ottimizzare l'interesse pubblico all'azione penale. Tuttavia, un non deve portare a una modifica sostanziale della fattispecie penale (ad es. attraverso l'introduzione di una soglia di gravità). Il «triage» non deve quindi partire dalla fattispecie penale, ma deve avvenire sulla base di una valutazione complessiva degli interessi dell'azione penale (ad es. in base alla gravità del reato).

12 4 Da un punto di vista dell'economia processuale, può sembrare opportuno non sanzionare le infrazioni di lieve entità. Tuttavia, deve essere garantita la parità di trattamento delle persone tenute a collaborare nel procedimento di massa della riscossione fiscale. L'applicazione del principio di opportunità comporta

il rischio di un maggiore onere di delimitazione e motivazione e potrebbe favorire una prassi amministrativa eterogenea.

V. ILLECITO E COLPA

12 5 Se sono soddisfatti gli elementi oggettivi e soggettivi del reato, si ha un comportamento che soddisfa gli elementi costitutivi del reato. Per la punibilità sono inoltre necessari l'**illiceità** del fatto e la **colpa** della persona interessata.

12 6 Un comportamento che soddisfa gli elementi costitutivi del reato non è illecito se sussiste un **motivo di giustificazione**. Sono da prendere in considerazione i motivi di giustificazione generali del CP, in particolare l'atto legalmente consentito (art. 14 CP) nonché la legittima difesa o lo stato di necessità (art. 15 segg. CP). Nel diritto penale tributario, tuttavia, questi motivi di giustificazione non rivestono quasi alcun ruolo pratico.

12 7 Come motivi di giustificazione legali ai sensi dell'art. 14 CP si possono prendere in considerazione, ad esempio, il **segreto professionale** o il **segreto bancario**.

12 8 L'art. 124 cpv. 4 LIFD contiene inoltre motivi di giustificazione legali per la presentazione tardiva della dichiarazione d'imposta. Tra questi rientra, tra l'altro, la malattia, sebbene non ogni malattia sia in grado di giustificare il mancato rispetto del termine. È invece necessario che la malattia sia di entità tale da impedire al contribuente di agire entro il termine o di incaricare un terzo della presentazione.

12 9 Oltre all'assenza di motivi giustificativi, l'irrogazione di una pena richiede la responsabilità personale o la colpa della persona in questione. Il **principio di colpa** si applica anche nel diritto penale tributario. La valutazione giuridica della responsabilità avviene sulla base dei criteri della capacità di intendere e di volere, della consapevolezza dell'illiceità o della conoscenza del divieto e della ragionevolezza di un comportamento conforme alla legge.

VI. SANZIONE

A. Considerazioni generali

L'**ammenda** per violazione degli obblighi procedurali ammonta fino a **1'000 franchi**, in casi gravi o in caso di recidiva (cfr. sopra N. 110 segg.) fino a **10'000 franchi** (art. 174 cpv. 2 LIFD). 130

Il procedimento fiscale per le multe d'ordine è un **vero e proprio procedimento penale** e la sanzione da infliggere una **vera e propria pena penale** (carattere penale). Di conseguenza, devono essere rispettate le garanzie procedurali del diritto processuale penale, in particolare l'art. 6 CEDU. 131

Le sanzioni penali sono **di natura strettamente personale**, ovvero devono essere pagate dalla persona multata stessa e sono quindi intrasferibili e non ereditabili. Una responsabilità della moglie per la multa per evasione fiscale del marito in applicazione dell'art. 13 cpv. 1 LIFD è quindi incompatibile con il diritto federale. 132

B. Determinazione della pena

La determinazione della pena entro i limiti previsti dalla legge deve avvenire nel singolo caso tenendo conto dei principi generali del CP, vale a dire in base alla **colpa dell'autore** (art. 47 CP in combinato disposto con l'art. 333 cpv. 1 CP e l'art. 106 cpv. 3 CP), . Nel diritto penale tributario occorre in particolare tenere conto della gravità della minaccia al bene giuridico, vale a dire dell'importanza dell'obbligo procedurale violato ai fini di una tassazione conforme alla legge, del modus operandi, delle motivazioni nonché delle condizioni personali ed economiche dell'autore del reato. 133

La multa deve inoltre essere efficace, ovvero raggiungere un importo tale da indurre effettivamente la persona soggetta all'obbligo di collaborazione ad adempiere ai propri obblighi di collaborazione. L'efficacia dipende in particolare dall'**ammontare presunto degli elementi imponibili** e dall'imposta che ne deriva; quanto più elevati sono questi, tanto più elevata deve essere la multa per adempiere al proprio scopo. 134

Poiché la multa rappresenta già la pena più lieve e l'art. 174 LIFD non prevede una multa minima, eventuali motivi di *attenuazione* della pena (cfr. art. 48 135

CP), che consentono un abbassamento della pena (cfr. art. 48a CP), devono essere considerati solo come *circostanze attenuanti*.

136 Poiché le ammende previste per una violazione degli obblighi procedurali tendono ad essere più basse, secondo Richner/Frei/Kaufmann/Rohner la determinazione della pena può avvenire in modo più **schematico**.

137 Le autorità fiscali e giudiziarie cantonali dispongono di un ampio **margine di discrezionalità** nella determinazione della pena nei singoli casi.

138 Alcune amministrazioni fiscali cantonali dispongono di **tabelle delle multe** che stabiliscono l'importo delle multe standard o normali in funzione del reddito e del numero di multe precedenti, al fine di garantire una (e quindi equa) nel cantone. Altri cantoni prevedono una determinata **sequenza di multe** (ad es. 1ª multa: 250 Fr., 2ª multa: 500 Fr., 3ª multa: 1'000 fr.) oppure differenziano in base all'obbligo procedurale violato (ad es. mancata presentazione della dichiarazione d'imposta: caso standard: 100 fr., omissione di una contabilità regolare: 500 fr.). Per rendere giustizia al singolo caso o al principio di colpa, devono tuttavia essere possibili delle deroghe.

139 **Come circostanza attenuante**, in alcuni Cantoni è previsto che la multa possa essere ridotta o addirittura revocata in caso di colpa molto lieve, inesperienza, goffaggine o età avanzata, nonché per motivi scusabili (per la rinuncia all'azione penale o alla punizione cfr. sopra 1). Come circostanza attenuante va considerato anche il fatto che la persona soggetta all'obbligo di collaborazione adempia successivamente ai propri obblighi procedurali, dimostrando quindi un atteggiamento cooperativo.

140 **A titolo aggravante** può invece configurarsi un comportamento riprovevole, renitente, querulatorio o manifestamente indifferente, tenendo presente che il comportamento che costituisce un caso grave non viene considerato nuovamente a titolo aggravante nella valutazione della colpa.

VII. CONCORRENZA

141 In caso di **realizzazione di più fattispecie penali** da parte di un autore, si pone la questione del rapporto tra i reati. La dottrina della concorrenza penale (cfr. art. 49 CP) chiarisce quali fattispecie penali realizzate dall'autore devono essere prese in considerazione nella determinazione della pena.

Concorrenza impropria (*concorso di leggi*) sussiste quando uno o più atti soddisfano diversi fatti punibili, ma un fatto punibile *prevale* sugli altri e ne *esclude* l'applicazione. L'esclusione o la prevalenza di una norma penale può derivare dalla specialità, dalla sussidiarietà, dalla consumazione, dall'alternatività o da un reato precedente o successivo punito in via concorrente.

La concorrenza vera si ha invece quando, mediante una o più azioni, si realizzano diversi fatti punibili che non vengono esclusi secondo le regole della concorrenza impura, ma rimangono applicabili *concurrently* (*rapporto di concorrenza vera*).

La concorrenza ideale sussiste quando, mediante *una* sola azione, si realizza più volte lo stesso fatto punibile o più fatti punibili diversi.

Si ha concorrenza reale quando, mediante *più* atti, si realizza più volte lo stesso fatto o più fatti diversi.

Tra l'art. 174 LIFD e l'art. 55 LPH sussiste **una concorrenza reale** sotto forma di **concorrenza ideale**, poiché le disposizioni tutelano beni giuridici diversi. L'art. 174 LIFD tutela in definitiva il credito fiscale della Confederazione, mentre le disposizioni cantonali di attuazione dell'art. 55 LIFD tutelano quelle dei Cantoni e dei Comuni. Non sussiste quindi una doppia punizione vietata se per lo stesso periodo fiscale vengono inflitte due multe rispettivamente per le imposte cantonali e federali. 14 6

Nella dottrina vi è **disaccordo** riguardo al rapporto tra l'art. 174 LIFD (violazione degli obblighi procedurali) e l'art. 175 LIFD (evasione fiscale). Una parte della dottrina, in base alla qualificazione della violazione degli obblighi procedurali come reato di disobbedienza, applica la concorrenza reale (cioè senza priorità di applicazione). Secondo questa visione, l'elemento di illiceità della violazione degli obblighi procedurali, che si manifesta nel mancato adempimento di un sollecito, non è completamente coperto dall'art. 175 LIFD. L'art. 174 LIFD possiede quindi un ambito di applicazione autonomo anche in caso di evasione fiscale. Altre dottrine ipotizzano invece una concorrenza impropria (assorbimento), poiché l'evasione fiscale comprende anche l'illiceità della violazione degli obblighi procedurali. 14 7

Il Tribunale federale ha deciso, ancora in base al vecchio diritto, che l'art. 131 cpv. 1 BdBSt (violazione degli obblighi procedurali) e l'art. 129 cpv. 1 BdBSt 14 8

(evasione fiscale) tutelano **beni giuridici diversi**, motivo per cui ciascun reato può essere punito separatamente senza che sussista una violazione del principio « ne bis in idem». Poiché il comportamento punibile dei due reati non è lo stesso, è possibile una commissione cumulativa e indipendente di entrambi i reati. In caso di successiva punizione di una violazione dell'art. 129 cpv. 1 CP, tuttavia – secondo il Tribunale federale – la sanzione inflitta in applicazione dell'art. 131 cpv. 1 LPC.

14 9 Come tipico **caso esemplificativo** si può citare il persistente rifiuto di collaborare in presenza di una dichiarazione altrimenti trasparente. Il trasgressore dichiara correttamente i propri redditi, ma nonostante i solleciti si rifiuta di presentare i documenti giustificativi necessari. In questo caso non sussiste evasione fiscale, poiché i dati dichiarati sono corretti. L'inosservanza del provvedimento ufficiale comporta quindi un'applicazione (esclusiva) dell'art. 174 LIFD. Lo stesso vale anche nel caso opposto: se invece il contribuente dichiara i propri redditi in modo errato, ma presenta i documenti richiesti alla prima richiesta e quindi prima dell'emissione di un sollecito, può essere punito solo per evasione fiscale. Ciò chiarisce che l'art. 174 LIFD si applica solo quando non si dà seguito a un sollecito, mentre ciò è irrilevante per la fattispecie di cui all'art. 175 LIFD.

BIBLIOGRAFIA

Ackermann Jürg-Beat, Kommentierung zu Art. 49 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.

Althaus-Houriet Isabelle, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Behnisch Urs, §25 Steuerstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. Aufl., Bern 2021 (zit. Behnisch, Wirtschaftsstrafrecht).

Behnisch Urs, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991 (zit. Behnisch, Steuerstrafrecht).

Behnisch Urs, Materielle Aspekte des geltenden Steuerstrafrechts, StR 52 (1997), S. 53–58 (zit. Behnisch, StR 52).

Behnisch Urs, Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992), S. 457–473 (zit. Behnisch, ASA 61).

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich/Genf 2023.

Donatsch Andreas, Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStrR 1 (2000), S. 83–104 (zit. Donatsch, Grundzüge).

Donatsch Andreas, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1992), S. 289–321 (zit. Donatsch, ASA 60).

Donatsch Andreas/Frei Mirjam, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, StR 65 (2010), S. 12–21.

Donatsch Andreas/Koutsogiannakis Vassilios, Verfahrens- und Steuerstrafrecht / Zum Verhältnis zwischen dem Steuerstrafrecht gemäss DBG sowie StHG und dem Allgemeinen Teil des StGB, insbesondere im Falle geringfügigen Verschuldens, Wiedergutmachung sowie der Betätigung aufrichtiger Reue, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich - Basel - Genf 2014, S. 316–331.

Dubs Jürg, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung - Zündstoff im Steuerstrafrecht, AJP (2009), S. 70–82.

Egloff Dieter, Kommentierung zu §235 StG AG, in: Klöti-Weber Marianne/Schudel Daniel/Schwarb Patrick (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023.

Eicker Andreas, Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre, ius.full 4 (2003), S. 146–152.

Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 21 vom 7.4.1995, Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, Bern 1995 (zit. KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995).

Finanzdirektion des Kantons Zürich, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5.1.1994, Muri/Bern 1994 (zit. Bericht Expertenkommission 1994).

Gassmann Gregor, Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, 295, Zürich-Genf 2024.

Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020.

Heimgartner Stefan, Kommentierung zu Art. 106 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Holenstein Daniel, Kommentierung zu §47 Komm. ESchStR, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia (Hrsg.), Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 1. Aufl., Basel 2020.

Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. III, 1. Aufl., Basel 2015.

Margraf Olivier, Persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung, StR 72 (2017), S. 552–559.

Monti Diane, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Lausanne 2001.

Raselli Niccolò, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen, StR 46 (1991) S. 433–451.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023.

Riedo Christof/Fiolka Gerhard, Kommentierung zu Art. 7 StPO, in: Niggli Marcel Alexander/Heer Marianne/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung/ Jugendstrafprozessordnung, 3. Aufl., Basel 2023.

Sansonetti Pietro/Hostettler Danielle, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Schild Trappe Grace Marie Luise, Bemerkungen zur Bedeutung des Grundsatzes "ne bis in idem" bei andauernder Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 174 DBG (bzw. 131 Abs. 1 BdBSt) und Art. 55 StHG, ASA 66 (1997), S. 267–292.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 175 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 182 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Trechsel Stefan/Fateh-Moghadam Bijan, Vor Art. 12 StGB, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Trechsel Stefan/Seelmann Martin, Kommentierung zu Art. 47 StGB, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Wohlgemuth Sascha, Kommentierung zu §208 StG BS, in: Tarolli Schmidt Nadina/Villard Alain/Bienz Andreas/Jaussi Thomas (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1. Aufl., Basel 2019.

Zigerlig Rainer/Oertli Mathias/Hofmann Hubert, Das st.gallische Steuerrecht, 7. Aufl., Muri-Bern 2014.

Zweifel Martin, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, ZStrR 111 (1993), S. 1–25 (zit. Zweifel, ZStrR).

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989 (zit. Zweifel, Sachverhaltsermittlung).

Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2024.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 127 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 128 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Oesterhelt Stefan/Opel Andrea/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich/Genf 2025.

I MATERIALI

Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Handen des Chefs des EFD, Bern, Oktober 2004, abrufbar unter https://www.estv2.admin.ch/stp/berichte/stp-berichte-2004-expertenkommission-bundesgesetz-steuerstrafrecht-de.pdf, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Expertenkommission Steuerstrafrecht).

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.5.1983, BBl 1983 III 1 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/1983/3_1_1_1/de, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 1983).

Botschaft zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich vom 20.5.2020, BBl 2020 4705 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2020/1111/de, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 2020).

Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts vom 29.5.2013, abrufbar unter https://www.news.admin.ch/de/nsb?id=49039, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Vereinheitlichung).

Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens vom 31.1.2024, Totalrevision des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), abrufbar unter news.admin.ch/de/nsb?id=99873, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Totalrevision VStrR).