

**Rapporto esplicativo
sulla legge federale concernente l'unificazione del
diritto penale fiscale**

del 29 maggio 2013

Consultazione

Compendio

Per poter essere attuato il diritto tributario necessita della tutela del diritto penale. È parte del diritto penale criminale. Per questo motivo le procedure per il perseguimento di infrazioni alle leggi fiscali devono essere impostate sulla base di principi di procedura penale e il giudizio deve soddisfare i principi generali del diritto penale. Queste procedure e questi principi non sono attuati in modo uniforme e coerente nella legislazione penale fiscale vigente concernente le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta preventiva e le tasse di bollo. Un fatto che realizza diverse fattispecie penali fiscali viene pertanto perseguito e giudicato da diverse autorità competenti secondo procedure in parte differenti.

Il progetto persegue pertanto due obiettivi principali: da un lato, le stesse disposizioni procedurali dovrebbero essere applicate a tutti i procedimenti penali fiscali e, dall'altro, il giudizio del fatto dovrebbe avvenire indipendentemente dall'imposta interessata, secondo fattispecie penali e principi di diritto penale definiti in modo possibilmente uniforme. In tal modo viene garantito un accertamento di reati fiscali equo, efficiente ed effettivo che allo stesso tempo permette di evitare pene eccessive. Il progetto si prefigge essenzialmente di modificare la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), la legge sull'IVA (LIVA), la legge federale sull'imposta preventiva (LIP) e la legge federale sulle tasse di bollo (LTB). In ambito di imposte dirette, il progetto comporta un'estensione sostanziale dei provvedimenti d'inchiesta per le autorità fiscali cantonali nei procedimenti penali fiscali. Ciò include anche la richiesta di informazioni presso banche, qualora sussista un sospetto di reato fiscale. Tale richiesta necessita tuttavia dell'autorizzazione del direttore (resp. della direttrice) delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni.

Il progetto richiede inoltre adeguamenti della legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA) e della legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP).

Situazione iniziale

La mozione Schweiger incarica il Consiglio federale di preparare un'ampia revisione del diritto penale fiscale. L'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI), rivedute nel 2012, contro il riciclaggio di denaro comportano un'estensione delle fattispecie penali nelle imposte dirette e indirette quali reato a monte del riciclaggio di denaro. Le nuove fattispecie introdotte nel quadro dell'avamprogetto GAFI possono essere perseguite soltanto con mezzi d'indagine incisivi. Con la revisione del diritto penale fiscale devono essere eliminate le lacune esistenti nel diritto vigente, tra le quali rientrano segnatamente la coesistenza di diverse fattispecie penali e di procedimenti, la mancanza di coordinamento delle diverse procedure per la stessa realtà e lo squilibrio tra le possibilità

d'inchiesta delle autorità fiscali in ambito di imposte dirette, da un lato, e i diritti degli imputati, dall'altro.

Contenuto del progetto

Il perseguimento e il giudizio dei reati fiscali presuppone conoscenze specifiche del tipo di imposta in questione. La competenza per perseguire penalmente e giudicare deve pertanto spettare, per quanto possibile, alle autorità fiscali che dispongono già di queste conoscenze specifiche. La DPA costituisce un codice di procedura concepito espressamente in funzione delle particolarità dei procedimenti penali condotti dalle autorità amministrative. È applicabile già oggi al perseguimento e al giudizio di infrazioni contro l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta preventiva e le tasse di bollo. Le disposizioni della DPA saranno applicate anche al perseguimento e al giudizio di infrazioni contro le imposte dirette. Anche in questo ambito sarà applicato un codice processuale che tenga conto delle particolarità di questi procedimenti, ciò che permetterà inoltre di garantire l'unificazione auspicata della procedura penale applicabile alle imposte dirette e indirette.

L'applicazione delle disposizioni della DPA comporta un'estensione delle competenze delle autorità fiscali cantonali in ambito di imposte federali dirette, le quali disporranno di nuovi mezzi processuali d'indagine. Per i loro procedimenti disporranno degli stessi mezzi d'indagine che erano finora riservati all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) nel quadro di inchieste fiscali speciali. In questo modo le autorità fiscali cantonali possono perseguire autonomamente e con mezzi efficienti violazioni contro la LIFD e le proprie legislazioni tributarie. Per chiarire il sospetto possono segnatamente interrogare testimoni o raccogliere informazioni scritte. L'obbligo di testimoniare sussiste anche per gli impiegati di banca, ragion per cui al fine di chiarire un sospetto, nel procedimento penale le autorità fiscali possono richiedere informazioni anche dalle banche. Queste richieste delle autorità fiscali cantonali necessitano però dell'autorizzazione del direttore dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni interessata. Rispettando il principio di proporzionalità, sono possibili anche provvedimenti coattivi quali perquisizioni domiciliari o l'arresto. Tuttavia, una perquisizione domiciliare può essere ordinata soltanto dal direttore dell'amministrazione delle contribuzioni interessata e l'arresto soltanto da un giudice. Tutte le operazioni d'inchiesta possono essere esaminate da un tribunale. In linea di principio le autorità fiscali pronunciano anche la decisione penale. Una decisione giudiziaria è pronunciata soltanto se alla fine dell'inchiesta appare opportuna una pena detentiva o se l'imputato ne fa richiesta. L'AFC può partecipare a tali procedimenti nel quadro della sua funzione di vigilanza e può adottare rimedi giuridici. L'AFC può avocare a sé la competenza per il perseguimento penale, se l'amministrazione cantonale competente per l'imposta federale diretta non esegue alcun procedimento penale nonostante ingiunzione dell'AFC. Inoltre, su richiesta di un'amministrazione cantonale delle contribuzioni l'AFC può svolgere un'inchiesta in casi che riguardano più Cantoni.

Le fattispecie penali sono concepite, per quanto possibile, partendo da caratteristiche di fattispecie equiparabili; l'elemento costitutivo di base è la riduzione illecita dell'imposta (sottrazione d'imposta). Questa fattispecie può verificarsi anche per negligenza; in questo caso la fissazione della pena tiene conto della diminuita responsabilità in caso di negligenza. La fattispecie di base comprende gli elementi costitutivi equiparabili sia per le imposte dirette che per le imposte indirette. A partire da questa vengono definite le fattispecie qualificate (frode fiscale). I loro elementi qualificanti sono il modo di procedere con astuzia o l'uso di documenti falsi per ingannare l'autorità fiscale. Le fattispecie qualificate (concepite come delitti e crimini) sono parte dell'avamprogetto GAFI.

La punibilità della persona giuridica per la sottrazione dell'imposta sul reddito e sull'utile viene abolita. In questo modo vengono attuati coerentemente i principi penali secondo cui un procedimento penale deve essere rivolto contro una persona fisica, mentre la persona giuridica ha una responsabilità penale soltanto in casi eccezionali e a determinate condizioni.

Le modifiche della LIVA si prefiggono di unificare i principi penali applicabili nel diritto penale fiscale. A questo proposito vengono semplificate anche le disposizioni relative alla prescrizione e le garanzie fondamentali, come il divieto di utilizzazione di prove, vengono adattate alla legislazione in materia di imposte dirette.

Infine, gli obblighi reciproci di segnalazione contribuiscono a coordinare i procedimenti con lo stesso nesso materiale e quindi a evitare pene eccessive.

Indice

1 Indirizzi del progetto	6
1.1 Obiettivo e scopo del diritto penale fiscale	6
1.2 Situazione iniziale della revisione	6
1.3 Consultazione concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI) rivedute nel 2012	7
1.4 Diritto vigente	8
1.5 Lacune dell'ordinamento giuridico vigente	15
1.6 Dati statistici relativi alla sottrazione d'imposta in Svizzera	18
2 Nuovo disciplinamento proposto	19
2.1 Obiettivi della revisione	19
2.2 Concezione	19
2.2.1 Imposte dirette	19
2.2.2 Imposte indirette	26
2.2.3 Adeguamento dei termini di prescrizione e delle sanzioni al Codice penale	27
3 Commento alle singole disposizioni	27
3.1 Legge federale sul diritto penale amministrativo	28
3.2 Assistenza in materia penale	31
3.3 Legge federale sulle tasse di bollo	32
3.4 Legge sull'IVA	32
3.5 Legge federale sull'imposta federale diretta	42
3.6 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	60
3.7 Legge federale sull'imposta preventiva	63
4 Ripercussioni	64
4.1 Ripercussioni per la Confederazione	64
4.2 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni	65
4.3 Ripercussioni per l'economia	66
5 Aspetti giuridici	66
5.1 Costituzionalità e legalità	66
5.2 Conciliabilità con gli impegni internazionali della Svizzera	67
5.3 Subordinazione al freno alle spese	67

Rapporto esplicativo

1 Indirizzi del progetto

1.1 Obiettivo e scopo del diritto penale fiscale

Per poter essere attuato il diritto tributario necessita della tutela del diritto penale. Il diritto penale fiscale non è certo l'unico fattore che influenza l'onestà fiscale. È tuttavia indispensabile un sistema penale fiscale efficace. Esso deve inoltre permettere un perseguimento rapido, efficiente ed equo dei reati fiscali.

Il diritto penale fiscale persegue le seguenti finalità: da una parte deve proteggere il credito fiscale della collettività. Esso protegge l'ordinamento che serve a far valere il credito fiscale. Questo ordinamento applica i sistemi dell'autotassazione (imposte indirette) e dell'autodichiarazione con procedura di tassazione mista (imposte dirette). Questi sistemi permettono di riscuotere i tributi senza esercitare un'intensa sorveglianza sulla situazione personale ed economica dei cittadini. D'altra parte esso deve assicurare una tassazione completa e corretta per evitare perdite d'imposte e per raggiungere, in fin dei conti, una ripartizione per quanto possibile equa del carico fiscale in funzione della capacità economica. La prevenzione costituisce uno strumento importante ai fini di una tassazione completa e corretta e contribuisce inoltre a rafforzare la propensione ad adottare comportamenti conformi agli obblighi (dichiarazione completa e corretta, «etica fiscale»). Questo effetto preventivo può essere raggiunto assicurando un'elevata probabilità di scoprire e punire i comportamenti illeciti.

Per conseguire questi obiettivi occorre che le fattispecie penali siano definite in modo chiaro e che si disponga di mezzi d'indagine efficienti. Infine, come per ogni legge, bisogna avere la chiara volontà d'applicare anche il diritto penale fiscale.

1.2 Situazione iniziale della revisione

Il diritto penale fiscale comprende le fattispecie penali, le disposizioni che reggono la procedura e che stabiliscono le competenze per il loro perseguimento, nonché le disposizioni sulla prescrizione. Esso è contenuto nelle legislazioni tributarie che disciplinano le varie imposte, le cui regolamentazioni divergono in parte sia materialmente in ordine agli elementi costitutivi delle infrazioni, sia formalmente riguardo a competenze e procedura (cfr. n. 1.4).

Il 1° marzo 2011 il Parlamento ha trasmesso la mozione Schweiger (10.3493) «Ampia revisione del diritto penale fiscale». La mozione chiede un'ampia revisione del diritto penale fiscale federale. La linea da seguire si basa sul tradizionale rapporto di fiducia specificamente svizzero tra i cittadini e lo Stato. In linea di massima si deve continuare a distinguere tra le due categorie «frode fiscale»¹ e «sottrazione d'imposta», ma la loro delimitazione deve avvenire segnatamente anche secondo la

¹ Recte "uso di atto falso", cfr. versione francese dell'articolo 186 LIFD: «usage de faux»

gravità materiale del reato fiscale. Gli elementi centrali della revisione dovrebbero inoltre essere l'unificazione e la semplificazione delle procedure e delle sanzioni penali per tutti i condoni di imposte e tasse come pure esplicite garanzie procedurali.

Il 21 settembre 2012 il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un avamprogetto di revisione del diritto penale fiscale da porre in consultazione entro la primavera del 2013.

1.3 Consultazione concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI) rivedute nel 2012

Nel mese di febbraio del 2012 il Gruppo d'azione finanziaria (GAFI)² ha approvato le Raccomandazioni rivedute per la lotta contro il riciclaggio di denaro. In Svizzera l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute richiede diverse modifiche del diritto in vigore. Il 27 febbraio 2013 il Consiglio federale ha avviato la consultazione sul corrispondente avamprogetto di attuazione delle Raccomandazioni rivedute del GAFI (di seguito avamprogetto GAFI). Il termine della consultazione, fissato inizialmente al 15 giugno 2013, è stato prolungato fino al 1° luglio 2013. Secondo le Raccomandazioni rivedute i «reati fiscali» devono essere definiti come reati preliminari al riciclaggio di denaro. L'avamprogetto GAFI attua queste Raccomandazioni, da un lato, estendendo per le imposte indirette il campo d'applicazione delle attuali fattispecie criminose di cui all'articolo 14 capoverso 4 della legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0) all'imposta sul valore aggiunto in generale, all'imposta preventiva e alle tasse di bollo. D'altro lato, istituisce una nuova fattispecie criminosa in ambito di imposte dirette. L'attuale fattispecie di frode fiscale (art. 186 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e art. 59 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]) viene abrogata. La lacuna che sorge da queste modifiche tra la fattispecie di contravvenzione del diritto in vigore e la nuova fattispecie criminosa viene colmata da una fattispecie delittuosa, anch'essa riformulata.

Per quanto riguarda le prescrizioni procedurali, l'avamprogetto GAFI si basa ancora sull'ordinamento vigente. La regolamentazione definitiva della procedura e della competenza di perseguimento delle nuove fattispecie in materia di imposte dirette è stata prevista, ma esclusa di proposito dalla revisione del diritto penale fiscale.

Nella misura in cui l'avamprogetto GAFI definisce già alcune fattispecie penali, queste sono determinanti per la revisione del diritto penale fiscale e vengono quindi riprese nel presente progetto.

² In inglese: Financial Action Task Force (FATF)

1.4 Diritto vigente

Elementi costitutivi di reato e pene

Le singole leggi fiscali sanzionano la violazione di obblighi specifici, imposti dalle corrispondenti leggi. Ciò riguarda soprattutto le seguenti leggi:

- legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11)
- legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14)
- legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21)
- legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10)
- legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20).

La DPA contiene inoltre alcune disposizioni penali rilevanti per le imposte indirette.

Le leggi fiscali menzionate qui sopra sanzionano regolarmente la sottrazione d'imposta. In questo contesto, la sottrazione d'imposta implica una riduzione d'imposta e pertanto la sua sottrazione. Essa è punita con una multa. Dal punto di vista penale questi reati fiscali sono quindi considerati contravvenzioni. I limiti massimi della multa comminata sono superiori rispetto alle multe del diritto penale ordinario, ma variano a seconda della legge fiscale: per le imposte dirette variano da un terzo fino al triplo dell'importo delle imposte sottratte. Per la sottrazione di imposte preventive e di tasse di bollo, a seconda del caso, vengono comminate multe fino a 30 000 franchi o fino al triplo dell'importo delle imposte sottratte. Anche la LIVA prevede limiti massimi della multa fissati a livello di importi, che possono però ammontare a diverse centinaia di migliaia di franchi. Anche in questo caso l'importo della multa non ha limiti massimi; se il profitto fiscale ottenuto è superiore alla pena comminata e l'infrazione è intenzionale, la multa può essere aumentata fino al doppio del profitto fiscale (art. 97 cpv. 2 prima frase LIVA).

Nella fattispecie della sottrazione d'imposta, le imposte dirette includono tutti i casi di riduzioni indebite d'imposta, quindi sia casi di scarsa rilevanza sia casi più gravi e complessi. La LIVA conosce, per contro, la sottrazione d'imposta qualificata, che si distingue per le «circostanze aggravanti» ed è punibile, oltre che con una multa, anche con una pena detentiva fino a due anni.

Le diverse leggi tributarie comprendono inoltre determinati comportamenti come i delitti, ossia come reati punibili con una pena detentiva fino a tre anni o una pena pecuniaria. Per quanto concerne l'imposta diretta vi è inclusa la frode fiscale e per quanto riguarda è compresa l'imposta indiretta la truffa in materia di prestazioni e di tasse. Queste due fattispecie presentano notevoli differenze a livello concettuale e di contenuto:

- le sottrazioni d'imposta commesse subdolamente in ambito di imposta sul valore aggiunto, imposta preventiva e di tasse di bollo sono perseguite come truffa in

materia di prestazioni e di tasse. La truffa in materia di prestazioni e di tasse è quindi una forma qualificata di sottrazione d'imposta. Di conseguenza, se sussistono elementi costitutivi di fattispecie non si ha un ulteriore perseguimento per sottrazione d'imposta, poiché la punizione del delitto qualificato tiene già conto dell'illiceità a cui fa riferimento. La truffa in materia di prestazioni e di tasse è più grave della sottrazione, poiché è una sottrazione effettuata subdolamente (con astuzia);

- per contro, la frode fiscale in ambito di imposte dirette non è un delitto qualificato rispetto alla sottrazione. Vi è frode fiscale se per sottrarre l'imposta vengono utilizzati documenti falsi. La frode fiscale prevede pertanto almeno il tentativo di sottrazione d'imposta. La fattispecie è però autonoma perché non si basa sulla sottrazione d'imposta. Sanziona l'uso di documenti falsi o falsificati e non la diminuzione dell'imposta ottenuta. Secondo il diritto in vigore in caso di condanna per frode fiscale si deve pronunciare anche una pena per sottrazione. Questo significa che entrambi i reati fiscali sono per legge in concorso ideale. In altre parole, la frode fiscale non è una forma aggravata di sottrazione d'imposta.

Competenza per l'inchiesta e il giudizio

Le sottrazioni d'imposta in ambito di imposte dirette sono esaminate dalle autorità fiscali cantonali (autorità amministrative) che decidono anche la pena. Per le imposte dirette è esclusa la giurisdizione penale, ciò significa che queste fattispecie penali non possono essere giudicate dai tribunali penali né essere impugnate dinanzi a questi ultimi. Per contro, l'inchiesta e il giudizio della frode fiscale sono di esclusiva competenza delle autorità penali. Le autorità fiscali hanno l'obbligo, in caso di sospetto di frode fiscale, di sporgere denuncia alle autorità penali.

Una tale distinzione nella competenza non esiste nel perseguimento e nel giudizio di infrazioni contro le imposte indirette. In questo caso, le autorità amministrative perseguono e giudicano in linea di principio sia la sottrazione che la truffa in materia di prestazioni e di tasse. Si giunge a un rinvio alle autorità penali soltanto se lo richiede l'accusato o se sembra opportuna una pena detentiva.

Procedimenti

Come si è visto, i procedimenti contro la sottrazione d'imposta diretta vengono condotti dalle autorità amministrative. Si tratta tuttavia di procedure penali. Devono pertanto essere rispettate tutte le garanzie del diritto penale nei confronti dell'accusato, come ad esempio, il divieto dell'obbligo di autoincriminazione. Sebbene si tratti di un procedimento penale non viene applicato il Codice di procedura penale, ma il procedimento è condotto in base ai principi della procedura di tassazione. Nell'inchiesta non possono quindi essere prodotti mezzi di prova ottenuti mediante provvedimenti coattivi in ambito di procedura penale (audizioni di testimoni, confisca). Gli obblighi di deporre e di cooperazione dei contribuenti vigenti nella procedura di tassazione non sono applicabili alla procedura penale, poiché violano il divieto di autoincriminazione.

In caso di perseguimento di infrazioni contro le imposte dirette, i mezzi processuali sono disponibili soltanto nel procedimento penale per frode fiscale (tribunali penali) come pure nel quadro di inchieste fiscali speciali dell'AFC per casi di gravi infrazioni fiscali. L'espressione «grave infrazione fiscale» non costituisce un reato, ma definisce i casi in cui si suppone un elevato livello di illiceità, in cui pare opportuno utilizzare provvedimenti speciali d'inchiesta. Si può evincere la gravità in base all'entità dell'imposta sottratta o al periodo in cui è stata commessa. Queste gravi infrazioni fiscali sono esaminate dall'AFC in base alla DPA. Il giudizio del reato (condanna e pena) è di competenza delle autorità fiscali cantonali.

Mentre per il perseguimento di infrazioni contro le imposte dirette in linea di principio non sono disponibili mezzi processuali penali per l'acquisizione delle prove, il perseguimento delle infrazioni contro le imposte indirette si basa sulla DPA indipendentemente dal sospetto di reato. La DPA è un codice di procedura penale che tiene conto delle particolarità del perseguimento penale di infrazioni contro la legislazione federale da parte di autorità amministrative.

Accesso ai dati bancari

La legge dell'8 novembre 1934 sulle banche (LBCR; RS 952.0) obbliga le persone assoggettate a mantenere il segreto professionale. La violazione del segreto bancario è punita. Sono fatte salve le disposizioni delle legislazioni federali e cantonali sull'obbligo di dare informazioni all'autorità e sull'obbligo di testimoniare in giudizio (art. 47 cpv. 5 LBCR). Le deposizioni effettuate in base a un tale obbligo non sono punibili.

L'espressione «accesso dell'autorità a informazioni bancarie» significa obbligo di una banca di dare informazioni alle autorità e di testimoniare. Analogamente al Codice di diritto processuale penale del 5 ottobre 2007 (CPP; RS 312.0), la DPA prevede tali obblighi di dare informazioni e di testimoniare³. Nelle procedure in cui vengono applicati la DPA o il CPP esiste quindi l'accesso a informazioni bancarie. Nel diritto vigente questo è il caso di tutte le procedure d'inchiesta che riguardano infrazioni contro le imposte indirette. Per le inchieste che riguardano le infrazioni contro le imposte dirette ciò concerne, da un lato, le inchieste fiscali speciali condotte dall'Amministrazione federale delle contribuzioni ai sensi della DPA e dall'altro, i procedimenti per frode fiscale condotti dalle autorità penali cantonali ai sensi del CPP.

Non vi sono obblighi di dare informazioni e di testimoniare ai sensi dell'articolo 47 capoverso 5 LBCR nei procedimenti condotti dalle autorità fiscali cantonali per presunta sottrazione di imposte dirette. Anche in questo caso sussistono obblighi di attestazione e di comunicazione⁴. Le disposizioni applicabili della LIFD e della LAID stabiliscono questi obblighi nella procedura di tassazione, con la riserva tuttavia dei segreti protetti dalla legge, tra cui figura il segreto bancario. Poiché il

³ Cfr. art. 41 DPA; art. 171 CPP

⁴ Obblighi di informazione e di comunicazione di terzi ai sensi dell'art. 128 segg. LIFD

diritto vigente dichiara applicabile la procedura di tassazione (procedura amministrativa) per i procedimenti per sottrazione d'imposta, questa riserva vale anche nei procedimenti penali. In questi procedimenti è vietato l'accesso a informazioni bancarie («segreto bancario fiscale»).

Punibilità delle persone giuridiche

In ambito di imposte dirette è punibile la persona giuridica le cui imposte vengono sottratte. Le persone fisiche che agiscono per suo conto vengono perseguite come complici o istigatori. Per contro, con riguardo alle imposte dirette, la persona giuridica non è punibile per le infrazioni commesse nell'ambito della sua attività. Sono perseguibili penalmente soltanto le persone fisiche responsabili dell'infrazione. Se è prevista una multa non superiore a 5000 franchi (imposta preventiva/tasse di bollo) o a 100 000 franchi (IVA) e l'identificazione del colpevole esige provvedimenti d'inchiesta sproporzionate rispetto all'entità della pena, l'autorità può rinunciare a perseguirlo e può invece condannare la persona giuridica a pagare una multa.

Assistenza giudiziaria internazionale

Secondo il diritto vigente, in linea di principio la Svizzera non accorda assistenza giudiziaria per reati fiscali alle autorità estere di perseguimento penale (art. 3 cpv. 3 della legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale [AIMP; RS 351.1]). Una collaborazione è invece possibile a determinate condizioni, se l'oggetto della procedura estera è un reato che in Svizzera dovrebbe essere qualificato come truffa in materia di tasse in ambito di imposte dirette e indirette. Secondo la giurisprudenza costante, vi è truffa in materia di tasse ai sensi dell'articolo 14 capoverso 2 DPA, se le tasse sono sottratte in modo fraudolento tramite indicazioni false, falsificate o contenutisticamente inesatte. In particolare, deve essere comprovata l'astuzia. Un inganno subdolo delle autorità fiscali non prevede necessariamente l'impiego di documenti falsificati; sono possibili anche altri casi di inganno subdolo. Solitamente servono manovre, stratagemmi particolari o la costruzione di un intero castello di menzogne (si veda al riguardo DTF 125 II 252 consid. 3b.).

Un'altra differenza sussiste a livello di imposte indirette. Da un lato, la Svizzera può fornire un'ampia assistenza giudiziaria in caso di truffa qualificata in materia di tasse ai sensi dell'articolo 14 capoverso 4 DPA (imposte indirette in ambito di importazione, esportazione e transito di merci). La norma è riconducibile all'attuazione delle Raccomandazioni del GAFI rivedute nel 2003 e nel 2004 ed è stata inserita nella legge nel 2008. Dall'altro lato, l'assistenza giudiziaria nei rapporti con gli Stati membri dell'Accordo di Schengen e dell'Unione europea è possibile in base all'articolo 50 della Convenzione di applicazione del 19 giugno 1990 dell'Accordo di Schengen (CAS; Gazzetta ufficiale dell'Unione europea GU L 239 del 22.9.2000, pag. 19) e all'articolo 2 dell'Accordo del 26 ottobre 2004 di cooperazione fra la Confederazione Svizzera, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri dall'altro, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari (Accordo per la lotta contro la frode; RS 0.351.926.81). In questi casi, ad esempio, la Svizzera fornisce alle autorità fiscali estere informazioni

anche su dati bancari in relazione al perseguimento penale di infrazioni contro l'imposta sul valore aggiunto (principalmente estera).

In caso di sottrazione d'imposta la Svizzera non accorda invece assistenza giudiziaria. In base ai risultati di una procedura di consultazione, il 20 febbraio 2013 il Consiglio federale ha rinviato una revisione parziale dell'AIMP, con cui si sarebbe dovuto estendere l'assistenza giudiziaria in materia fiscale e armonizzarla con l'assistenza amministrativa in materia fiscale⁵. Il progetto prevede che in futuro la Svizzera fornisca assistenza giudiziaria anche nei casi di sottrazione d'imposta. L'estensione dell'assistenza giudiziaria dovrebbe, tra l'altro, avvenire nei confronti di quegli Stati con cui la Svizzera applica una Convenzione nuova o riveduta per evitare le doppie imposizioni, che prevede l'assistenza amministrativa in caso di sottrazione d'imposta o di frode fiscale.

Assistenza amministrativa internazionale

Nella politica di assistenza amministrativa previgente, le autorità fiscali estere potevano ricevere informazioni rilevanti dal punto fiscale dalla Svizzera mediante una procedura di assistenza amministrativa soltanto in caso di truffa in materia di prestazioni e di tasse. A causa dell'adeguamento dell'assistenza amministrativa internazionale della Svizzera agli standard dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), quegli Stati che hanno concluso con la Svizzera le corrispondenti Convenzioni per evitare le doppie imposizioni possono ricevere informazioni bancarie e altre informazioni fiscalmente rilevanti non soltanto in caso di frode fiscale o truffa in materia di tasse, ma anche in tutti i casi in cui un'informazione è presumibilmente fondamentale per l'imposizione, quindi ai fini della procedura di tassazione. Non vi è pertanto più alcuna correlazione tra le caratteristiche delle fattispecie del diritto penale fiscale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale. Per contro, le autorità fiscali svizzere possono continuare a presentare domande di assistenza amministrativa riguardo a informazioni bancarie solo se tali informazioni avrebbero potuto essere ottenute conformemente al diritto svizzero⁶. Concretamente questo significa che le autorità fiscali svizzere possono ottenere informazioni dalle banche mediante l'assistenza amministrativa, se alla base del procedimento penale svizzero vi è un sospetto di frode fiscale o di truffa in materia di tasse o se l'AFC adotta provvedimenti speciali d'inchiesta. Non basta invece un sospetto di sottrazione d'imposta.

Obblighi di denuncia o di segnalazione

Nei procedimenti penali fiscali le autorità incaricate dell'inchiesta vengono spesso a conoscenza di fatti che indicano violazioni del diritto penale ordinario o di disposizioni del diritto penale accessorio (non fiscale). Il mantenimento del segreto fiscale è

⁵ <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=47839>

⁶ Articolo 22 capoverso 6 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (Legge sull'assistenza amministrativa fiscale; LAAF; RS 672.5)

in linea di principio in contrasto con la denuncia alle autorità che sono tenute a perseguire questi delitti. Questo può comportare che questi reati rimangano impuniti. È ammessa una denuncia o una segnalazione soltanto se vi è l'obbligo di legge. Tali obblighi delle autorità fiscali della Confederazione esistono per un duplice aspetto:

- l'articolo 19 capoverso 1 DPA stabilisce che le infrazioni a una legge amministrativa della Confederazione devono essere denunciate alle autorità competenti. L'AFC considera questa disposizione come obbligo di denuncia;
- l'articolo 22a della legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1) stabilisce un obbligo di denuncia dei membri delle autorità della Confederazione che constatano crimini e delitti nell'esercizio della loro funzione.

Divieti di utilizzazione di prove

Nel sistema della tassazione mista applicabile alle imposte dirette, l'autorità fiscale dipende dalla collaborazione dei contribuenti per ottenere una tassazione corretta (conforme al diritto). I contribuenti hanno pertanto obblighi di cooperazione che possono in parte essere attuati sotto comminatoria di una multa e/o di una tassazione d'ufficio. I mezzi di prova ottenuti con un tale obbligo possono, da un lato, essere utilizzati per la tassazione dell'imposta ordinaria e dall'altro, per la tassazione di recuperi d'imposta. Per contro, non possono essere utilizzati in un procedimento penale, perché violerebbero il principio secondo cui l'imputato non è tenuto a deporre a proprio carico.

La tassazione delle imposte indirette segue un altro sistema. In questo caso l'imposta non viene tassata dall'autorità fiscale con l'obbligo di partecipazione del contribuente, ma quest'ultimo effettua autonomamente la tassazione (cosiddetta autotassazione). I contribuenti devono effettuare autonomamente la dichiarazione, la tassazione e il pagamento. L'autorità può controllare i dati soltanto successivamente. Anche in questa procedura di controllo i contribuenti sono tenuti a collaborare. Con questo obbligo viene garantito il controllo della tassazione già effettuata autonomamente. Con le prove raccolte tramite un controllo si verifica se l'autotassazione è corretta. Se viene scoperta un'autotassazione incompleta che porta a una procedura penale, le prove raccolte senza l'imposizione di obblighi nel quadro del controllo possono essere utilizzate come mezzo di prova nel procedimento penale. Questo principio vale per il perseguimento e il giudizio di infrazioni commesse nell'ambito dell'imposta preventiva e delle tasse di bollo. La LIVA va ben oltre e stabilisce invece che le informazioni ottenute tramite controlli in procedimenti penali in materia di IVA possono essere utilizzate soltanto previa autorizzazione dell'imputato e indipendentemente dal fatto che siano state ottenute o meno in via coatta (art. 104 cpv. 3 LIVA). Questa disposizione esula dalle garanzie offerte dalla Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (art. 6 CEDU) e dal Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti civili e politici (art. 14 par. 3 lett. g Patto II dell'ONU). Questo nuovo articolo rende più difficile il compito dell'AFC e comporta un uso più frequente di provvedimenti coattivi come la perquisizione domiciliare ai sensi dell'articolo 48 DPA.

Prescrizione

I termini di prescrizione per il perseguimento penale di reati fiscali presentano in parte differenze notevoli.

Nella legislazione sull'IVA la prescrizione dell'azione penale è suddivisa in due fasi (termini). L'articolo 105 LIVA prevede innanzitutto la prescrizione del diritto di avviare un procedimento penale, che varia a seconda del tipo di infrazione (art. 105 cpv. 1 LIVA). La legge prevede poi che il diritto di proseguire un procedimento penale avviato si prescriva in cinque anni (art. 105 cpv. 4 LIVA). L'azione penale non si prescrive più se è pronunciata una decisione penale (art. 105 cpv. 2 LIVA). Queste norme di prescrizione sono molto diverse da quelle del diritto penale ordinario (art. 97, 98 e 109 CP), in particolare per quanto riguarda l'inizio della prescrizione e il sistema di prescrizione in due fasi. Il procedimento penale non è più sospeso durante il procedimento fiscale in materia di obbligo di pagamento (l'art. 101 cpv. 2 LIVA sancisce che l'art. 11 cpv. 3 DPA non è applicabile). Per contro, in materia di diritto doganale, di imposta preventiva e di tasse di bollo il procedimento penale è sospeso, poiché si applica l'articolo 11 capoverso 3 DPA.

Le contravvenzioni e i delitti nell'ambito delle dogane, dell'imposta preventiva e delle tasse di bollo si prescrivono dopo sette anni; la truffa qualificata in materia fiscale («contrabbando»; art. 14 cpv. 4 DPA), le contravvenzioni e i delitti nell'ambito delle imposte dirette si prescrivono dopo 15 anni.

Per quanto riguarda le imposte dirette occorre segnalare che il Parlamento esamina un disegno di legge federale concernente un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP⁷. In questo modo, oltre ad adeguare il disciplinamento delle sanzioni, i termini di prescrizione nella LIFD e nella LAID vengono allineati alle prescrizioni del CP e della giurisprudenza.

Autodenuncia

Chiunque denuncia spontaneamente per la prima volta una sottrazione di imposta (intenzionale o per negligenza) sul reddito o sull'utile, rispettivamente sulla sostanza o sul capitale è esente da pena a condizione che la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale, aiuti senza riserve l'amministrazione a determinare l'ammontare dell'imposta sottratta e si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta. Un disciplinamento analogo è applicato anche ai partecipanti a una sottrazione d'imposta. L'autore beneficia di un'attenuazione della pena per ogni ulteriore autodenuncia.

L'autodenuncia per le infrazioni commesse in materia di IVA è possibile più volte, anche per le infrazioni intenzionali (art. 102 LIVA).

Analogamente alla sottrazione delle imposte dirette (art. 57b cpv. 1 LAID; art. 175 cpv. 3, 178 cpv. 4, 181a cpv. 1, 186 cpv. 3 e 187 cpv. 2 LIFD) l'autodenuncia esente da pena concernente la sottrazione di imposte indirette ai sensi dell'articolo 13 DPA

⁷ FF 2012 2521, http://www.admin.ch/ch/i/ff/2012/index0_12.html

è possibile una sola volta. Ciò riguarda la sottrazione intenzionale dell'imposta preventiva, delle tasse di bollo e la legislazione doganale.

1.5 Lacune dell'ordinamento giuridico vigente

Fattispecie penali

La «coesistenza» della sottrazione delle imposte dirette e della frode fiscale è giuridicamente controversa. Il concorso ideale di reati previsto dalla legge punisce lo stesso fatto una prima volta a causa del risultato (riduzione d'imposta) e una seconda volta poiché si è abusato della fiducia riposta nei documenti per commettere una sottrazione d'imposta. Tuttavia, la giurisprudenza del Tribunale federale non ha finora rilevato alcuna violazione del divieto di infliggere la doppia punizione dello stesso reato. Sembra invece sempre più probabile che la Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU) riscontri una violazione dell'articolo 4 capoverso 1 del Protocollo n. 7 del 22 novembre 1984 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (RS 0.101.07) rispettivamente dell'articolo 14 capoverso 7 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici (RS 0.103.2).

Procedimenti

La validità delle garanzie a favore dell'imputato relative al procedimento penale stabilisce che le autorità fiscali cantonali, per accertare i fatti nei procedimenti per sottrazione di imposte dirette, facciano affidamento su una collaborazione volontaria, su fonti d'informazione accessibili a tutti e su circostanze casuali. Lo squilibrio tra mezzi d'indagine e diritti dell'imputato comporta che i procedimenti possano essere conclusi solo se gli imputati offrono la massima collaborazione o se vengono trovate prove altrove. Ne consegue che un procedimento penale che non fornisce mezzi d'indagine all'autorità inquirente non può garantire un'applicazione equa e coerente del diritto tributario.

Spesso in una circostanza si verificano diverse fattispecie penali fiscali che sono perseguite e giudicate da diverse autorità in conformità con ordinamenti procedurali in parte differenti. L'interessato deve quindi disbrigarsi in procedimenti diversi con diritti procedurali e rimedi giuridici differenti. Ciò è dispendioso e dà adito a confusione, aspetto che indebolisce la posizione giuridica dell'interessato.

Accesso ai dati bancari

Come è stato menzionato in precedenza, nei procedimenti penali fiscali cantonali per sottrazione d'imposta il segreto bancario in materia fiscale impedisce, contrariamente a tutti gli altri procedimenti, l'accesso ai dati bancari.

Nelle procedure di tassazione le autorità fiscali possono ricorrere come ultima ratio alla tassazione d'ufficio e possono quindi determinare e tassare gli elementi presunti del reddito e della sostanza anche senza la collaborazione dei contribuenti. Se in tali casi si verifica una sottrazione d'imposta, il risultato della tassazione d'ufficio non può però essere utilizzato in un procedimento penale (cfr. «Divieti di utilizzazione»

qui di seguito). L'impossibilità di reperire informazioni dalle banche e quindi di raccogliere mezzi di prova essenziali comporta che non sia possibile esaminare ogni indizio di reato né possa essere consegnato a chi ha inflitto la pena.

Questa peculiarità dei mezzi d'indagine non è solo oggettivamente ingiustificata, ma mina anche l'applicazione equa del diritto tributario.

Assistenza amministrativa internazionale

Le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, strutturate secondo gli standard dell'OCSE, consentono agli Stati contraenti di richiedere informazioni dalla Svizzera non solo nei loro procedimenti penali ma anche nelle procedure di tassazione. Questo riguarda anche e in modo particolare i documenti depositati presso le banche. In questo modo nelle procedure di tassazione e nei procedimenti penali gli Stati contraenti hanno accesso a informazioni bancarie. Ciò è in netta contraddizione con il fatto che proprio queste informazioni non sono rese disponibili alle autorità svizzere (Cantoni) nei procedimenti penali, tantomeno nelle procedure di tassazione. Questo squilibrio tra autorità fiscali svizzere ed estere è molto criticato dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. In considerazione della disponibilità di queste informazioni solo a scopi fiscali, la differenza è oggettivamente ingiustificabile. Inoltre, la Svizzera si è impegnata a chiedere all'estero informazioni bancarie solo se le autorità fiscali possono procurarsele anche in Svizzera. Il nostro Paese deve quindi reperire e fornire tali informazioni, ma non può fare valere questo medesimo diritto per se stesso. Questa incongruenza dovrà essere eliminata nel diritto penale fiscale.

Nella misura in cui sarà consentito alle autorità fiscali svizzere di accedere ai dati bancari, la Svizzera potrà automaticamente reperire tali informazioni anche all'estero. Al riguardo non è necessario modificare la legge sull'assistenza amministrativa (LAAF; RS 672.5). Questo vale chiaramente solo nei confronti di quegli Stati partner con i quali sono in vigore le Convenzioni rivedute contro le doppie imposizioni conformemente agli standard dell'OCSE. Se l'accesso ai dati bancari è consentito esclusivamente nei procedimenti penali, di conseguenza anche la Svizzera può richiedere tali informazioni solo nell'ambito di un procedimento penale.

Punibilità delle persone giuridiche

Nel diritto vigente in materia di imposte dirette le persone giuridiche sono penalmente responsabili della sottrazione d'imposta sull'utile e sul capitale. L'applicazione coerente dei principi del diritto penale richiede che un procedimento penale sia diretto contro la persona fisica che agisce. In questo modo si attua quanto stabilisce da tempo la giurisprudenza, ovvero che le pene fiscali sono pene criminali. Ciò è pertinente anche al risultato: con la comminatoria della pena o mediante condanna e punizione si devono dissuadere le persone fisiche a commettere un reato fiscale o a ripeterlo.

Obblighi di denuncia e di segnalazione

L'obbligo di denuncia e il diritto di segnalazione vigenti sono insufficienti e provocano una disparità di trattamento. Poiché le altre autorità federali e cantonali non sono tenute a segnalare alle autorità fiscali un sospetto di violazione di una legge tributaria, tali segnalazioni vengono effettuate solo in maniera mirata. Una parità di trattamento è inconciliabile con l'esecuzione casuale di procedimenti penali. Inoltre, non si capisce perché la collaborazione tra autorità in vista del perseguimento penale non debba essere strutturata coerentemente. Attualmente esistono solo obblighi unilaterali di denuncia dell'Amministrazione federale delle contribuzioni nei confronti di altre autorità di perseguimento penale (art. 19 cpv. 1 DPA / art. 22a LPers).

Divieti di utilizzazione di prove

Il divieto ben delimitato di utilizzazione di prove in materia di imposte dirette si basa su una sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. Il divieto vigente di utilizzazione di prove per l'IVA prescinde da queste garanzie. Il collegamento completo con i controlli delle autotassazioni – unico strumento ammesso nella procedura amministrativa – non consente di fatto di eseguire un procedimento penale.

Prescrizione

La prescrizione dell'azione penale in materia di IVA è disciplinata nell'articolo 105 LIVA, mentre per gli altri settori della fiscalità indiretta fa fede l'articolo 11 DPA. Questo significa che in molte inchieste penali condotte dall'Amministrazione federale delle dogane (AFD) non sussiste solo un'infrazione alla LIVA, ma contemporaneamente anche una violazione di altri disposti federali in materia di tasse, in particolare la legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD; RS 631.0). Per quest'ultima valgono le disposizioni in materia di prescrizione della DPA. In questo ambito per la stessa fattispecie si devono applicare termini di prescrizione diversi, il che è insostenibile.

Inoltre, in materia di delitti e di crimini, le disposizioni dell'articolo 105 LIVA divergono da quelle della parte generale del Codice penale.

Sia l'IVA che le dogane sono infine di norma l'oggetto della procedura di determinazione dei tributi. La procedura di ricorso sospende il termine di prescrizione in materia di diritto penale doganale, ma non quello previsto dalla LIVA (ne è motivo la definizione dell'art. 12 cpv. 4 DPA, cfr. l'art. 101 cpv. 1 LIVA).

Autodenuncia

Affinché i contribuenti non siano indotti in errore, è indispensabile che in materia di fiscalità indiretta si applichino le stesse condizioni dell'autodenuncia. Si constata infatti ad esempio che se viene commessa una sottrazione d'imposta sulle importazioni, l'AFD – in quanto autorità competente in quest'ambito – persegue sovente simultaneamente infrazioni che riguardano una o più leggi amministrative (LD, legge federale del 21 giugno 1996 sull'imposizione degli oli minerali [LIOM; RS 641.61], legge federale del 21 giugno 1996 sull'imposizione degli autoveicoli [LIAut; RS 641.51] ecc.). Il perseguimento di queste infrazioni fa sempre riferimen-

to alla DPA. Per motivi legati alla certezza del diritto, si deve imperativamente evitare che in un medesimo caso le condizioni dell'autodenuncia divergano.

1.6 Dati statistici relativi alla sottrazione d'imposta in Svizzera

Data la natura della materia, non esistono dati sul volume effettivo della sottrazione d'imposta e della frode fiscale in Svizzera. La frequenza dei reati fiscali e la cosiddetta «morale fiscale» sono correlate. Nella misura in cui si ha un'elevata fiducia nello Stato (servizi statali, operatività efficiente e conforme alla legge dell'Amministrazione), si può supporre che i reati fiscali siano scarsamente incentivati. Le esperienze fatte con l'autodenuncia esente da pena, posta in vigore il 1° gennaio 2010, dimostrano tuttavia che la sottrazione d'imposta non è trascurabile neppure in Svizzera. I dati riportati di seguito si riferiscono a quelli comunicati all'AFC dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni (n.d. significa non disponibile). Per quanto concerne l'importo delle multe disposte dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni, sono disponibili dati scarsamente significativi, ragione per cui non vengono riportati qui.

Imposte dirette

	2009	2010	2011	2012
Procedimenti dell'ACC per sottrazione d'imposta , conclusi	5 857	4 032	4 337	n.d.
- di cui in base alle autodenunce (con multe)	853	0	0	n.d.
Procedimenti dell'ACC in seguito ad autodenuncia esente da pena (nessuna procedura penale), conclusi	0	3 320	4 247	2 411
Procedure d'inchiesta dell'AFC (Divisione Affari penali e inchieste), di nuova apertura	11	24	6	11
Imposte e multe disposte dall'ACC in base a procedimenti della Divisione Affari penali e inchieste (in mio. CHF)	158,8	57,3	22	9,5

Imposte indirette

	2009	2010	2011	2012
Violazione di obblighi procedurali relativi all' imposta preventiva	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾
Messa in pericolo dell'imposta preven-	632	74	64	58

tiva (di nuova apertura)				
Sottrazione / frode d'imposta preventiva (di nuova apertura)	56	30	12	67
Procedimenti conclusi relativi all' IVA (messa in pericolo e violazione degli obblighi procedurali)	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾
Procedimenti conclusi in materia di sottrazione di IVA (compresi abbandoni)	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾
IVA sulle importazioni , procedimenti conclusi compresi gli abbandoni (messa in pericolo e sottrazione) ³⁾	7 290	8 407	11 249	10 273

¹⁾ Dato che i procedimenti per violazioni di obblighi procedurali non vengono rilevati separatamente, non sono disponibili cifre in merito.

²⁾ Fino al 2012 non sono stati condotti procedimenti penali separati.

³⁾ Nel caso dei tre quarti circa delle infrazioni contro l'imposta sull'importazione si tratta di casi bagattella che devono essere evasi con la procedura abbreviata (multe che non superano i 2000 franchi, art. 65 cpv. 1 DPA). La parte preponderante è costituita da mancate notifiche o da notifiche errate di merci che eccedono la franchigia di 300 franchi, scoperte nei controlli doganali effettuati nel traffico turistico. Casi importanti di sottrazione d'imposta o di natura commerciale vengono invece rilevati sistematicamente solo in un secondo tempo.

2 Nuovo disciplinamento proposto

2.1 Obiettivi della revisione

La presente revisione del diritto penale si prefigge di:

- armonizzare il più possibile le fattispecie penali dei diversi tipi d'imposta e in particolare di mantenere le stesse caratteristiche;
- svolgere i procedimenti penali fiscali in conformità con disposizioni procedurali uniformi;
- stabilire un equilibrio tra provvedimenti d'inchiesta e diritti dell'imputato;
- non comminare pene eccessive in caso di compimento di più reati fiscali;
- tenere conto degli impegni internazionali della Svizzera nelle fattispecie penali e nei procedimenti.

2.2 Concezione

2.2.1 Imposte dirette

Fattispecie

Le fattispecie penali sono uguali per tutti i tipi d'imposta. La sottrazione d'imposta è prevista come fattispecie di base. Essa viene definita come un'azione o un'omissione intenzionale o per negligenza per effetto delle quali il contribuente non paga le imposte o le paga in misura insufficiente. La sanzione prevista è la multa, in quanto la sottrazione d'imposta è considerata una contravvenzione. Viene comminata una multa più alta o più bassa a seconda della colpa.

Per la sottrazione d'imposta per negligenza viene comminata una multa più bassa di quella comminata in caso di reato intenzionale.

Non esistono più limiti inferiori per le multe.

Nell'ambito della commisurazione della pena si tiene conto delle autodenuche che non soddisfano i requisiti dell'impunità.

La fattispecie qualificata, come viene proposto nell'avamprogetto GAFI, consiste in una sottrazione d'imposta che viene commessa mediante documenti falsi, alterati o contentisticamente inesatti o con un comportamento subdolo. La sanzione prevista è la detenzione fino a tre anni o la multa.

Se a questa fattispecie qualificata si aggiunge un ulteriore fattore, ovvero elementi imponibili non dichiarati per almeno 600 000 franchi, viene inflitta una pena detentiva o pecuniaria. Inoltre, per entrambe le fattispecie qualificate viene comminata una multa il cui importo è commisurato alla pena per la sottrazione d'imposta sottostante.

Secondo i principi del diritto penale, nel senso della specialità le due fattispecie qualificate sono in concorso ideale imperfetto con la sottrazione d'imposta. Se oltre agli elementi della fattispecie di sottrazione d'imposta sono soddisfatti anche quelli di un reato fiscale, la condanna viene inflitta solo a motivo del delitto qualificato.

Come già menzionato, le fattispecie indicate nella LIFD e nella LAID come delitti o crimini rientrano nell'avamprogetto GAFI e sono elencate nel presente rapporto per motivi di completezza.

Inoltre, in casi particolari l'autorità fiscale può prescindere da un procedimento penale o dall'infliggere una pena se la colpa e le conseguenze del fatto sono di lieve entità. Questo cosiddetto principio di opportunità si basa sulla parte generale del Codice penale e corrisponde pertanto al Codice svizzero di procedura penale.

Competenza

Nel caso delle imposte dirette l'istruttoria e la condanna di tutti i reati fiscali spetta alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni sia per le infrazioni contro il diritto tributario cantonale sia per quelle contro l'imposta federale diretta. Esse sono competenti indipendentemente dal sospetto iniziale e accertano tali infrazioni anche in caso di delitti qualificati. Ciò è giustificato dalle loro conoscenze specialistiche. La DPA è concepita in maniera tale che le autorità amministrative, grazie alle loro conoscenze specialistiche e dei dossier, conducano integralmente i procedimenti e li possano concludere. In questo modo è possibile svolgere un procedimento efficiente che garantisca agli interessati la certezza del diritto e consenta una verifica giudiziaria. I diritti degli interessati sono senz'altro pienamente garantiti.

D'ora in poi, su richiesta di un'amministrazione cantonale delle contribuzioni, la Confederazione potrà svolgere l'inchiesta sulle fattispecie materiali intercantionali. In questo caso l'AFC svolge solo l'inchiesta fino alla stesura del rapporto finale, mentre il giudizio è nuovamente di competenza delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Inoltre, l'AFC può deferire a se stessa il perseguimento e il giudizio di reati fiscali, se l'amministrazione cantonale delle contribuzioni competente per l'imposta federale diretta non avvia un procedimento penale nonostante l'ingiunzione dell'AFC.

Procedimenti

Tutti i procedimenti penali fiscali saranno condotti conformemente alle disposizioni della DPA. Questo si verifica già per le imposte indirette e per le indagini speciali dell'AFC. Nel caso delle imposte dirette, il procedimento si basa attualmente sulle norme della procedura di tassazione.

In questo modo si ottiene una semplificazione del diritto procedurale. Per le autorità fiscali cantonali questo comporta un cambiamento sostanziale a livello di contenuto, poiché applicando la DPA esse hanno maggiori possibilità rispetto ad oggi di indagare / rilevare i reati fiscali. Viene così eliminata la discrepanza tra il fatto che i procedimenti per sottrazione d'imposta sono considerati come procedimenti penali, ma che alle autorità competenti vengono forniti solo i mezzi della procedura amministrativa non contenziosa («principio delle pari condizioni»).

La DPA è orientata all'applicazione del diritto da parte delle autorità federali. In particolare, nel federalismo di esecuzione delle imposte dirette le loro istanze di ricorso non sono competenti per valutare le decisioni delle autorità cantonali. Bisogna pertanto apportare adeguamenti per quanto riguarda le procedure di ricorso e le competenze cantonali. Numerose altre disposizioni, in particolare le fattispecie penali contenute nella DPA, non devono essere esplicitamente dichiarate inapplicabili. Le singole leggi tributarie prevalgono in quanto leggi speciali su queste disposizioni della DPA, cosicché le deroghe alla DPA stabilite nelle leggi tributarie possono essere applicate direttamente ed esclusivamente. Ne consegue che l'adeguamento della DPA può essere limitato a pochi articoli indispensabili.

La DPA non esige che si proceda necessariamente a determinate operazioni di inchiesta: in presenza delle prove effettive necessarie al giudizio e se la fattispecie è quindi allestita in modo completo, non è necessario procedere a particolari operazioni di inchiesta ed è possibile stendere immediatamente il processo verbale finale (cfr. art. 37 cpv. 3 DPA). La DPA prevede inoltre il procedimento penale semplificato («procedura abbreviata»): se il contribuente ammette, ad esempio, di non aver dichiarato una parte del reddito per negligenza e se i documenti che mette a disposizione contribuiscono a chiarire i fatti, a determinate condizioni, il decreto penale può essere emanato anche senza stesura preliminare di un processo verbale finale (cfr. art. 65 cpv. 1 DPA). In questo modo è possibile sbrigare i casi meno complessi mediante procedura semplificata, senza dover gravare gli interessati con provvedimenti d'inchiesta spendiosi.

Nei casi bagatella, ossia se la colpa e le conseguenze del fatto sono di lieve entità, si può infine prescindere dalla punizione o anche dal perseguimento penale. Valgono i principi della parte generale del Codice penale.

Grazie a queste modifiche, al procedimento penale in materia di imposte dirette si applicheranno d'ora in poi disposizioni procedurali diverse rispetto a quelle della procedura di recupero d'imposta. Mentre il primo viene eseguito coerentemente in conformità con i principi del diritto processuale penale, nel secondo si continuano a seguire i principi del diritto amministrativo. Questo comporta che, da un lato, le autorità giudiziarie penali e dall'altro quelle amministrative sono competenti per giudicare eventuali ricorsi. Secondo il diritto vigente le autorità giudiziarie amministrative giudicano ricorsi sia per recuperi d'imposta sia procedimenti per sottrazione d'imposta.

L'apertura di un procedimento penale presuppone un sufficiente indizio di reato fiscale. Vi è sufficiente indizio di reato se esistono motivi validi e oggettivi per l'esistenza di un reato fiscale e se in base alle informazioni effettive sussiste una certa probabilità che il presunto autore possa essere condannato. Questa concezione è conforme alla protezione di procedimenti penali ingiustificati o inopportuni. La chiara determinazione degli elementi di una fattispecie serve inoltre allo scopo seguente: il sospetto di un determinato reato deve fondarsi su tale determinazione. Tuttavia, non è possibile descrivere gli elementi di sospetto attraverso un metro di valutazione schematico di validità generale.

Mezzi d'indagine

In futuro le autorità fiscali cantonali disporranno delle seguenti possibilità investigative, che non costituiscono provvedimenti coattivi, per indagare su reati fiscali:

- interrogatorio dell'imputato, di testimoni o persone informate (art. 39–41 DPA);
- richiesta di informazioni scritte a terzi (art. 40 DPA; per le banche vedi di seguito «Richiesta di informazioni presso banche»).

Con l'applicazione delle disposizioni della DPA si garantisce che questi mezzi d'indagine non possano essere impiegati incondizionatamente.

Da un lato deve sussistere un sufficiente sospetto di reato fiscale e quindi essere aperto un procedimento penale.

D'altro lato, i procedimenti penali fiscali sono affidati a funzionari specialmente istruiti a tal fine (art. 20 cpv. 1 DPA). Ciò significa che i responsabili della tassazione possono aprire ed eseguire procedimenti penali solo se hanno conseguito una formazione supplementare.

Le misure adottate nel quadro di un'apertura di un procedimento penale senza sufficienti indizi possono essere impugnate mediante opposizione secondo il diritto penale amministrativo. Se i provvedimenti d'inchiesta sono inammissibili (ad es. perché sono stati adottati senza sufficienti indizi), i risultati (documento, informa-

zioni) devono essere tolti dagli atti. Essi non possono pertanto neanche essere considerati legalmente nella procedura di tassazione.

In tal modo si garantisce che i provvedimenti d'inchiesta sono adottati soltanto in presenza di una base solida. Il diritto penale amministrativo mette a disposizione degli interessati la pertinente protezione giuridica.

Inoltre, in futuro saranno a disposizione delle autorità cantonali i seguenti provvedimenti coattivi (art. 45–51 DPA):

- sequestro;
- perquisizione domiciliare e personale;
- fermo.

I provvedimenti coattivi sono forti ingerenze nei diritti di proprietà e della libertà. Deve pertanto essere prestata particolare attenzione al principio di proporzionalità, e non soltanto per quanto riguarda la questione se la misura sia giustificata in considerazione della gravità del sospetto indagato, ma anche per quanto concerne il tipo di esecuzione (cfr. 45 cpv. 1 DPA). La proporzionalità sussiste solo se la misura risulta necessaria, appropriata e ragionevole. Inoltre, non è possibile definire criteri supplementari che consentirebbero di valutare in maniera schematica se, nel caso concreto, la proporzionalità sia data o meno. La proporzionalità dipende sempre da tutte le circostanze del singolo caso. Tuttavia, a titolo di esempio, si può affermare che non sarebbe ragionevole effettuare una perquisizione domiciliare presso un contribuente se in occasione dell'interrogatorio ammette la mancata dichiarazione di un reddito accessorio insignificante mettendo a disposizione tutti i documenti per la verifica. L'esecuzione di provvedimenti coattivi deve essere affidata a funzionari dell'amministrazione interessata, specialmente istruiti a tal fine (cfr. art. 20 cpv. 1 DPA). Questo significa che le amministrazioni cantonali delle contribuzioni devono istruire e aggiornare adeguatamente i loro specialisti. L'assegnazione dei relativi procedimenti a una determinata unità rientra nelle competenze organizzative dei Cantoni.

Il sequestro deve essere effettuato direttamente da questi funzionari specializzati. Contro le decisioni di sequestro sono disponibili rimedi giuridici che devono essere trattati dall'Amministrazione e che – se il provvedimento non viene corretto – devono essere trasmessi al Tribunale.

Anche la perquisizione deve essere effettuata da questi funzionari specializzati. Ciò può essere verificato poiché questa persona deve legittimarsi (art. 49 cpv. 1 DPA). Dato che per effettuare la perquisizione è necessario un ordine di perquisizione del direttore dell'amministrazione delle contribuzioni (cfr. art. 48 cpv. 3 CPA), questo provvedimento può non rientrare nelle competenze del funzionario incaricato. Solo in casi eccezionali – segnatamente se vi è pericolo nel ritardo – il funzionario inquirente dell'amministrazione delle contribuzioni può emettere un mandato di perquisizione. Inoltre, l'interessato può impedire l'ispezione di documenti mediante ricorso, il che comporta l'apposizione di sigilli sulla documentazione interessata. L'ammissibilità dell'ispezione di questi documenti viene poi verificata dall'autorità giudiziaria.

Il fermo è un provvedimento estremamente incisivo. Oggi è possibile ricorrervi nei procedimenti penali in materia di imposte indirette perché la DPA è già applicabile a questi provvedimenti. Tuttavia, un fermo viene disposto molto raramente a motivo del principio di proporzionalità. Esso viene applicato essenzialmente all'IVA, nell'ambito dell'imposta sull'importazione. Tuttavia, questo provvedimento può essere applicato eccezionalmente anche in un'inchiesta generica in materia di imposte dirette per evitare collusioni. Il procedimento è disciplinato nei dettagli dall'articolo 51 DPA: la persona interessata deve essere immediatamente interrogata. Se poi non sussiste alcun motivo d'arresto, la persona interessata deve essere immediatamente rilasciata. Se a seguito dell'interrogatorio è invece confermato il motivo d'arresto, la persona interessata deve essere tradotta senza indugio dinanzi all'autorità giudiziaria cantonale competente a emettere un ordine d'arresto. Questa accerta se sussiste un motivo d'arresto e ne dispone il rilascio o l'arresto (art. 51 segg. DPA).

Il funzionario dell'amministrazione delle contribuzioni non può assolutamente ordinare personalmente l'arresto; questa decisione spetta unicamente all'autorità giudiziaria.

Le norme della DPA illustrate in questa sede garantiscono la verifica sotto il profilo giudiziario di qualsiasi provvedimento coattivo. In tal modo è possibile verificare sotto il profilo giudiziario se vi sia sufficiente indizio di reato nonché se il provvedimento coattivo adottato risulta proporzionato. Inoltre, se viene presentata opposizione, l'ispezione giudiziaria dei documenti può essere verificata prima ancora che venga eseguita. Le prove raccolte indebitamente non possono essere utilizzate e devono essere tolte dagli atti. Di conseguenza non è nemmeno possibile ricorrere a tali prove nell'ambito della procedura di tassazione.

Richiesta di informazioni presso banche

Nel diritto in materia di imposte dirette i contribuenti hanno già oggi l'obbligo di fornire tutte le informazioni necessarie per una tassazione completa ed esatta, in particolare devono dichiarare tutti i titoli e i crediti, anche quelli nei confronti delle banche (cfr. art. 125 segg. LIFD). Pertanto, il contribuente già oggi non ha alcun diritto alla propria sfera privata in ambito finanziario nei confronti delle autorità fiscali. Nonostante l'obbligo di dichiarazione, la protezione della sfera privata in ambito finanziario viene onorata come pendant dell'onestà fiscale. Per far fronte al timore che un procedimento penale possa essere aperto incondizionatamente al fine di ottenere informazioni sulla procedura di tassazione (riguardo alla protezione giuridica cfr. sopra «Procedimenti» e «Mezzi d'indagine»), la richiesta di informazioni presso banche (contrariamente alla richiesta di informazioni presso altri terzi) prevede un ulteriore ostacolo; ovvero la richiesta di informazioni presso banche necessita dell'autorizzazione del direttore dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni interessata.

Reati fiscali nel settore di attività delle persone giuridiche o con ripercussioni sulle stesse

I reati fiscali non sono fattispecie di illecito amministrativo, ma criminale. Pertanto, anche per quanto concerne il perseguimento e il giudizio dei reati nel settore di attività delle persone giuridiche o che abbiano effetto su di loro devono essere applicati gli stessi principi generali del diritto penale. Se un reato viene ascritto a una persona fisica, è la persona fisica che deve essere perseguita e giudicata. Questo principio generale del diritto penale veniva finora applicato solo al perseguimento di reati fiscali. In futuro sarà applicato anche ai delitti speciali, ossia al perseguimento delle violazioni di obblighi procedurali, alla sottrazione d'imposta e alla frode fiscale (ai sensi della disposizione riveduta del GAFI). La punibilità della persona giuridica è comunque revocata. Si deve individuare la persona fisica che ha commesso il reato. Ad essa viene attribuito un criterio speciale, ossia l'assoggettamento e l'obbligo di cooperazione della persona giuridica (cfr. art. 6 cpv. 1 DPA e art. 29 CP). Con questa modifica decade anche il parallelismo finora esistente della responsabilità penale della persona giuridica attribuendo, da un lato, le azioni agli organi, e dall'altro la punibilità agli organi esecutivi.

Per quanto concerne i delitti e i crimini fiscali, la persona giuridica ha la sola responsabilità sussidiaria ai sensi dell'articolo 102 CP. Se si tratta di una violazione fiscale, si applica la responsabilità per l'ammanto secondo l'articolo 7 DPA, purché i requisiti siano soddisfatti.

Applicabilità della PG CP

I procedimenti a seguito di un sospetto di reati fiscali sono di natura penale. Pertanto, anche a questi procedimenti si applica in linea di principio la parte generale del Codice penale.

Obblighi di segnalazione

La nuova norma relativa agli obblighi di segnalazione persegue due scopi: da un lato, si deve garantire che in caso di sospetto di reato fiscale o di un'altra infrazione contro il diritto tributario possa essere esaminato l'avvio di un procedimento penale da parte dell'autorità competente. Lo scambio di informazioni essenziali per la lotta ai reati (fiscali) è indispensabile per esaminare i casi di sospetto in maniera equa e coerente. Dall'altro lato, gli obblighi reciproci di segnalazione tra le autorità competenti devono anche garantire che si possa evitare una pena eccessiva. Ciò è impossibile se non si è a conoscenza di altri procedimenti penali. Bisogna provvedere affinché gli obblighi di segnalazione garantiscano il segreto bancario, che continua a sussistere invariato con riserva delle eccezioni legali già esistenti, menzionate al numero 1.4. («Obblighi di denuncia e di segnalazione»). Si rileva infine che a livello internazionale si stanno compiendo sforzi per promuovere la collaborazione delle autorità fiscali nazionale con altre autorità (cfr. commento all'art. 112 AP LIFD/ARS). L'Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio di denaro (MROS) terrà conto delle condizioni quadro legislative, restrittive al riguardo.

2.2.2 Imposte indirette

Fattispecie

La LIP e la LTB contengono disposizioni legali speciali inerenti alla violazione di obblighi procedurali e alla sottrazione d'imposta. Queste disposizioni sono già formulate in modo da corrispondere ai procedimenti e agli obblighi di queste due leggi. Per il procedimento si rimanda inoltre già alla DPA. L'allineamento auspicato per questi due tipi di imposte è essenzialmente già in atto.

In linea di principio vengono riprese le disposizioni penali della LIVA vigente. In occasione della presente revisione sono state chiarite alcune disposizioni penali materiali. Per le infrazioni qualificate (truffa in materia di prestazioni e di tasse) si applicano a tutte le imposte indirette le disposizioni della DPA, che sono oggetto di revisione nell'avamprogetto GAFI.

Competenza

La Confederazione (AFC e AFD) è tuttora competente per il perseguimento e il giudizio di reati in materia di imposte indirette (LIVA, LIP e LTB).

Procedimenti e mezzi d'indagine

Quale diritto procedurale si continua ad applicare la DPA.

Le modifiche proposte della LIVA e della DPA si prefiggono di uniformare il diritto penale in materia di imposte indirette. Si tratta, in particolare, di uniformare le disposizioni relative al diritto penale della LIVA con quelle della LD e di unificare l'insieme delle leggi concernenti altri tributi di competenza dell'AFD. Infatti, in molti procedimenti penali avviati dall'AFD non si configura solo un'infrazione contro la LIVA ma contemporaneamente anche contro un altro disposto federale in materia di tasse, e in particolare contro la LD. È pertanto assolutamente necessario che le disposizioni penali di queste diverse leggi siano armonizzate nella maniera più ampia possibile. Inoltre, le garanzie procedurali stabilite nell'articolo 104 LIVA sono state rielaborate in modo da essere conformi alla CEDU senza pregiudicare l'esecuzione regolare di controlli ai sensi dell'articolo 78 LIVA, come pure di procedimenti penali.

Reati fiscali in un contesto aziendale da parte di o con ripercussioni per le persone giuridiche

In ambito di imposte indirette vige già oggi il principio della personalità attiva. La persona giuridica non è il soggetto del diritto penale. Questi principi vengono mantenuti.

Applicabilità della parte generale del Codice penale

Le disposizioni generali del Codice penale trovano già applicazione nell'ambito della DPA, purché essa non preveda disposizioni diverse.

Obblighi di segnalazione

Nella legislazione sull'IVA gli obblighi di segnalazione e di denuncia alle autorità sono strutturati in maniera identica a quelli previsti per le imposte dirette.

L'obbligo di denuncia già previsto nell'articolo 19 capoverso 1 DPA viene esteso stabilendo un obbligo di denuncia generalizzato come per le imposte dirette.

L'Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio di denaro (MROS) terrà conto delle condizioni quadro legislative, restrittive al riguardo.

2.2.3 Adeguamento dei termini di prescrizione e delle sanzioni al Codice penale

Il 1° ottobre 2002 è entrato in vigore un nuovo ordinamento sulla prescrizione e il 1° gennaio 2006 un nuovo sistema sanzionatorio. Le disposizioni interessate del diritto penale accessorio non sono state adeguate immediatamente nel corso della revisione, ma è stata aggiunta una norma di conversione nel Codice penale (cfr. art. 333 cpv. 2-6 LIFD). La LIFD e la LAID riproducono pertanto il vecchio ordinamento in materia di prescrizione e di sanzioni. I termini di prescrizione vigenti e le sanzioni modificate si evincono solo dalla norma di conversione.

Per porre rimedio a questa situazione insoddisfacente, il 2 marzo 2012 il Consiglio federale ha licenziato un messaggio⁸ con l'obiettivo di adeguare i termini di prescrizione e le sanzioni alla parte generale del CP. In linea di principio la presente revisione tiene conto delle modifiche proposte.

3 Commento alle singole disposizioni

Dal punto di vista della tecnica legislativa esistono due possibilità per disciplinare le disposizioni penali fiscali. Infatti, possono essere disciplinate come finora nelle singole leggi fiscali (LIFD, LAID, LIVA, LIP ecc.) oppure viene creata una legge federale autonoma sul diritto penale fiscale che non contiene unicamente disposizioni materiali (fattispecie), bensì anche disposizioni procedurali. I vantaggi di una legge federale separata sul diritto penale fiscale sono evidenti: la concentrazione in una legge separata del diritto penale fiscale, attualmente disciplinato in differenti leggi, semplifica una regolamentazione coerente, aumenta la trasparenza e permette agli interessati di orientarsi in tale contesto. In alternativa sarebbe anche possibile disciplinare solo la procedura in un ordinamento procedurale separato da applicare al perseguimento di infrazioni contro l'IVA, l'imposta preventiva, le tasse di bollo e le imposte dirette.

Ciononostante il Consiglio federale si è espresso a favore dello status quo, ovvero della regolamentazione in diverse leggi fiscali. Il motivo di questa decisione è riconducibile soprattutto al fatto che l'attuazione di una legge supplementare con disposi-

⁸ FF 2012 2521

zioni procedurali specifiche comporterebbe, in particolare per l'Amministrazione federale delle dogane, un'irragionevole complicazione.

3.1 Legge federale sul diritto penale amministrativo

Art. 10

L'articolo 10 disciplina la commutazione delle multe di diritto penale amministrativo nei casi in cui la multa non può essere riscossa. Questa disposizione non era stata adeguata alla nuova normativa penale della parte generale del CP. La presente revisione offre l'occasione di abrogare questa disposizione di diritto speciale, affinché in futuro anche la commutazione delle multe di diritto penale amministrativo sia disciplinata dagli articoli 35 e 36 capoversi 2-5 CP in combinato disposto con l'articolo 106 capoverso 5 CP.

Analogamente al diritto vigente, è esclusa la commutazione di una multa per inosservanza di prescrizioni d'ordine (cfr. art. 10 cpv. 1 secondo periodo DPA).

Art. 11

Secondo il diritto vigente il termine di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni soggette a procedimento e a giudizio secondo la DPA, è di quattro anni (art. 11 cpv. 1 DPA in combinato disposto con l'art. 333 cpv. 6 lett. b CP). Nel diritto penale ordinario l'azione penale per le contravvenzioni si prescrive in tre anni. Questa normativa deve essere ripresa anche per i casi di cui all'articolo 11 capoverso 1 DPA.

Se si tratta di una contravvenzione alle leggi fiscali o ad atti normativi tributari, secondo la legge il termine di prescrizione è di dieci anni (art. 11 cpv. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 333 cpv. 6 lett. b CP). In questi casi il termine di prescrizione è quindi superiore a quello previsto per i delitti contro le medesime leggi. Infatti, il termine di prescrizione di quest'ultimi è di sette anni (art. 97 cpv. 1 lett. c CP in combinato disposto con l'art. 2 DPA risp. l'art. 333 cpv. 1 CP). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il termine di prescrizione più lungo previsto per le contravvenzioni si riduce alla durata del termine di prescrizione applicabile al delitto⁹. Il termine di prescrizione di sette anni previsto da questa giurisprudenza viene ripreso nella formulazione del capoverso 2. Nel contempo occorre eliminare la possibilità di sospensione. In linea di principio il nuovo diritto di prescrizione non prevede alcuna sospensione. L'eliminazione di questa possibilità deve essere compensata con un termine di prescrizione più lungo (cfr. art. 333 cpv. 6 lett. c CP).

La legge federale del 3 ottobre 2008¹⁰ concernente l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del GAFI ha permesso di creare, con l'articolo 14 capoverso 4 DPA,

⁹ cfr. DTF 134 IV 328 consid. 2.1

¹⁰ RU 2009 361

la fattispecie secondo cui il contrabbando organizzato («truffa qualificata in materia fiscale») è considerato un crimine. L'avamprogetto GAFI estende generalmente questa fattispecie criminosa alle imposte indirette. L'attuale capoverso 3 dell'articolo 11 DPA deve tenere conto del fatto che le infrazioni contro le leggi amministrative della Confederazione non sono più considerate contravvenzioni o delitti, bensì – come esposto precedentemente – a seconda della fattispecie anche crimini. Occorre quindi adeguare il capoverso 3 in modo tale che comprenda tutti i reati fiscali.

Art. 13 cpv. 2

Questa disposizione si riferisce al caso specifico dell'autodenuncia di una persona giuridica, di una società in nome collettivo o in accomandita o di una ditta individuale. Si tratta di evitare di perseguire penalmente l'organo o il rappresentante che presenta la denuncia. Questa modifica permette di armonizzare le condizioni dell'autodenuncia esente da pena delle persone giuridiche ecc. in ambito di imposte indirette.

Art. 14

Capoverso 1 : la pena prevista all'articolo 14 capoverso 1 AP DPA/ARS è adeguata alla parte generale del CP.

Capoverso 2 : il diritto vigente prevede le seguenti pene detentive massime:

- in caso di infrazioni qualificate contro la LD, la legge sull'imposizione del tabacco (LI_mT) e la legge sull'imposizione della birra (LIB) la pena detentiva massima è di un anno;
- in caso di sottrazione qualificata dell'IVA la pena detentiva massima è di due anni; e
- in caso di infrazioni qualificate contro la legge sull'imposizione degli autoveicoli (LIA_{ut}), la legge sull'imposizione degli oli minerali (LIO_m) e la legge sull'alcool (LAI_c) la pena detentiva massima è di tre anni.

Occorre quindi aumentare a tre anni la pena detentiva prevista per l'autore di una truffa in materia di tasse. Una simile pena è inflitta comunque unicamente se l'amministrazione è stata ingannata con astuzia. La pena prevista è inoltre adeguata alla parte generale del CP.

Capoverso 3 : il capoverso 3 è stato ripreso dal disegno di legge concernente l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del GAFI (art. 14 cpv. 4 AP DPA/GAFI)

Capoverso 4 : secondo il diritto vigente, se le condizioni di cui all'articolo 42 CP sono adempiute, chi commette per la prima volta una truffa in materia di tasse – quindi un delitto – è punito con una pena detentiva e/o una pena pecuniaria con la condizionale, cavandosela quindi meglio di colui che commette una semplice contravvenzione, dato che quest'ultima è punita con una multa. L'articolo 14 capoverso 4 AP DPA proposto rimedia a questa situazione. Al fine di evitare che la forma qualificata della sottrazione d'imposta possa essere punita «solo» con una pena pecuniaria di entità limitata oppure con una pena pecuniaria normalmente accompagnata dalla condizionale, il capoverso 4 prevede che per le infrazioni di cui ai capoversi 1–3 debba essere nel contempo pronunciata anche una multa, il cui importo si

basa sulla multa inflitta per un'infrazione fiscale non subdolamente commessa. Questa multa non costituisce una multa cumulata ai sensi dell'articolo 42 CP, la cui entità è fortemente limitata. Tale disposizione permette di evitare di minimizzare le gravi infrazioni fiscali e di punire meno severamente colui che commette una sottrazione qualificata rispetto a colui che commette lo stesso reato senza ingannare con astuzia l'autorità fiscale e che quindi commette un'infrazione meno grave (contravvenzione).

Art. 15

L'articolo 15 AP DPA/ARS riprende con una nuova formulazione l'attuale articolo 15 DPA. La nuova formulazione tiene conto in particolare della nuova norma penale del CP, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

Art. 16

Anche l'articolo 16 AP DPA/ARS riprende con una nuova formulazione l'attuale disposizione dell'articolo 16 DPA. Nel contempo viene tuttavia esteso il suo campo d'applicazione, nel senso che non è punito solo l'autore tenuto a conservare i documenti, bensì tutti coloro che hanno soppresso documenti che dovevano essere conservati.

Art. 17

I *capoversi 1-4* riprendono con una nuova formulazione l'attuale articolo 17 DPA. La nuova formulazione tiene conto in particolare della nuova norma penale del CP, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

Capoverso 5: nella dottrina le opinioni sulla punibilità del favoreggiamento per inosservanza di prescrizioni d'ordine si dividono¹¹. In considerazione della particolarità della procedura di tassazione e di controllo in materia fiscale, non vi è alcun motivo di punire il favoreggiamento per inosservanza di prescrizioni d'ordine nella stessa misura del favoreggiamento in generale, la cui punibilità è invece giustificata. Per questo motivo la punibilità del favoreggiamento per inosservanza di prescrizioni d'ordine è espressamente esclusa.

Art. 38

¹¹ Andreas Eicker/Friedrich Frank/Jonas Achermann, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Berna, 2012, pag. 135. Altri autori lasciano aperta la questione della punibilità del favoreggiamento per inosservanza di prescrizioni d'ordine, cfr. Kurt Hauri, *Verwaltungsstrafrecht*, Berna, 1998, pag. 58. È invece di parere diverso Niccolò Raselli, *Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen: StR 46/1991*, pag. 449; egli afferma che le multe disciplinari non sono da considerare pene, bensì coazioni amministrative. Di conseguenza il favoreggiamento non è possibile, poiché in tal caso occorrerebbe sottrarre qualcuno al procedimento *penale* o all'esecuzione della *pena*. Questa opinione va tuttavia respinta, dato che le pene fiscali devono essere considerate vere pene nel senso della CEDU. Cfr. al riguardo la decisione del Tribunale cantonale superiore di Uri del 22.01.2010, OG V08 53, pag. 171, E. 6c.

L'apertura di un procedimento penale deve risultare negli atti (art. 38 cpv. 1). La prescrizione concernente la comunicazione all'imputato, attualmente contenuta unicamente nell'articolo 104 capoverso 4 LIVA, viene ripresa nell'articolo 38 capoverso 1^{bis} (cfr. al riguardo il commento all'articolo 104 AP LIVA). La decisione di apertura deve quindi designare anche gli imputati. L'inchiesta può tuttavia essere aperta anche contro ignoti. In questi casi, al posto della citazione personale, occorre notificare l'apertura del procedimento contro ignoti.

Art. 39

Questa disposizione concretizza i principi generali del procedimento penale sanciti nella Costituzione e nella giurisprudenza relativa all'articolo 6 CEDU e permette di allinearsi all'articolo 158 CPP (cfr. anche il commento all'articolo 104 AP LIVA).

Art. 46

L'applicazione della DPA alle infrazioni contro le leggi fiscali rende possibile il sequestro dei mezzi di prova, quello conservativo nonché il sequestro dei doni e degli altri profitti che saranno devoluti allo Stato (cpv. 1 e 2). Analogamente alla normativa dell'articolo 263 capoverso 1 lettera b CPP, la disposizione del capoverso 3 prevede ora anche il sequestro di valori patrimoniali utilizzati per garantire le spese procedurali, le pene pecuniarie, le multe e le indennità.

Art. 61 cpv. 3, secondo periodo

Il diritto vigente accorda all'imputato un termine di dieci giorni per spiegarsi in merito al processo verbale finale. Nella prassi tale termine risulta spesso troppo breve e per questo motivo è prorogato a 30 giorni. Il termine può essere prorogato se vi sono motivi sufficienti e se la proroga è chiesta prima della scadenza del termine. Tra i motivi sufficienti rientra, ad esempio, il caso in cui il procedimento fa riferimento a una fattispecie complessa e gli atti disponibili sono quindi voluminosi.

Art. 72 cpv. 1

Il diritto vigente accorda all'imputato un termine di dieci giorni per chiedere il giudizio di un tribunale. Questo termine è ora fissato a 30 giorni. In questo modo si applicano termini uniformi per spiegarsi in merito al processo verbale finale, per fare opposizione contro il decreto finale e per la richiesta del giudizio di un tribunale.

Art. 91 cpv. 1

Questo articolo rinvia all'articolo 10 DPA, che viene modificato. I rimandi alla commutazione della multa in una pena detentiva devono pertanto essere adeguati anche in questo articolo. I concetti di «arresto» e «carcerazione» devono essere adeguati al Codice penale e sostituiti con «pena detentiva».

3.2 Assistenza in materia penale

L'avamprogetto GAFI prevede un adeguamento della legge del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP), al fine di soddisfare le

prescrizioni del GAFI concernenti l'assistenza internazionale in materia penale. Concretamente si tratta di estendere il campo d'applicazione dell'articolo 3 capoverso 3 lettera b AIMP alle nuove fattispecie criminose introdotte nel quadro dell'avamprogetto GAFI¹². Questa normativa deve essere ripresa a livello di contenuto, ma deve essere adeguata alla nuova numerazione degli articoli (frode fiscale qualificata ai sensi dell'art. 177 cpv. 2 AP LIFD/ARS risp. dell'art. 55c cpv. 2 AP LAID/ARS).

3.3 Legge federale sulle tasse di bollo

Istruzioni generali e art. 31

In tutta la LTB il termine «Amministrazione federale delle contribuzioni» viene sostituito con «AFC». Le istruzioni generali servono a questo scopo; l'abbreviazione viene introdotta nell'articolo 31 AP LTB.

Art. 32

Cfr. il commento all'articolo 36 AP DPA.

3.4 Legge sull'IVA

Art. 42 cpv. 4, 5 e 6 e art. 56 cpv. 4

In seguito all'applicazione dell'articolo 12 capoverso 4 AP DPA/ARS, il capoverso 4 dell'articolo 42 deve essere abrogato nel suo tenore attuale. Per questo motivo l'attuale capoverso 5 diventerà il capoverso 4, che deve essere modificato sopprimendo i termini «e sospensione». Inoltre, l'attuale capoverso 6 diventerà il capoverso 5.

Per lo stesso motivo è necessario modificare il capoverso 4 dell'articolo 56.

Le modifiche apportate agli articoli 42 e 56 LIVA e quelle effettuate all'articolo 101 capoverso 1 LIVA permettono di evitare che l'autore di una sottrazione d'imposta possa essere perseguito penalmente e condannato anche se il credito fiscale è caduto in prescrizione (cfr. il commento all'art. 101 AP LIVA).

Art. 75

Cfr. il commento all'articolo 112 AP LIFD/ARS nonché l'articolo 36 AP LIP.

Art. 96 cpv. 1, 4-6

Le particolarità della LIVA nonché il principio di legalità e di certezza del diritto giustificano il fatto che, per la descrizione della sottrazione d'imposta, nella LIVA

¹² Rapporto esplicativo per la procedura di consultazione concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012, n. 1.2.4.3 e n. 2.4.4.

venga effettuato un elenco più dettagliato rispetto a quello delle leggi sulle imposte dirette. La stessa cosa vale per l'imposta preventiva e le tasse di bollo, poiché a causa dei diversi obblighi dell'autoaccertamento, anche in questi due casi è necessario descrivere più dettagliatamente la sottrazione d'imposta. Per questa ragione è giustificato derogare all'obiettivo di una formulazione unitaria delle fattispecie penali.

Cpv. 1 lett. a

L'autore che falsifica la natura della sua cifra d'affari, dichiarando redditi imponibili come esclusi dall'imposta, riduce il debito fiscale nei confronti dello Stato (art. 96 cpv. 1 lett. a LIVA, prima parte del periodo). In occasione dell'ultima revisione della LIVA, il legislatore ha voluto descrivere con precisione le fattispecie punibili. Affinché possa essere soddisfatta questa richiesta, si devono specificare gli elementi di queste fattispecie, nel senso che chiunque esagera l'entità delle entrate provenienti da prestazioni esenti dall'imposta è punito con una multa.

Cpv. 1 lett. b e c

Queste disposizioni corrispondono alle attuali lettere b e c. Esse sono state adeguate a livello di formulazione.

Cpv. 1 lett. d

L'articolo 27 LIVA stabilisce che chi menziona un'imposta in una fattura senza esservi autorizzato o indica un'imposta troppo elevata per una prestazione, deve l'imposta indicata, a meno che non siano soddisfatte determinate condizioni. Aggiungendo questa fattispecie agli atti punibili ai sensi dell'articolo 96 capoverso 1 è possibile chiarire la punibilità di una persona che in linea di principio non è assoggettata all'imposta, ma che fattura l'IVA ai suoi clienti senza informarne l'AFC.

Cpv. 4 lett. a

La LIVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Le disposizioni penali di questa legge sono state sostanzialmente rielaborate rispetto alla vecchia legge (vLIVA RU 2000 1300). Questa rielaborazione sostanziale riguarda anche l'articolo 98 LIVA. Questa disposizione, intitolata «Violazione di obblighi procedurali», dovrebbe corrispondere all'articolo 86 vLIVA, «Messa in pericolo dell'imposta». Oltre alla terminologia, anche la pena prevista per questo genere di infrazione è stata sostanzialmente riformulata. Infatti, mentre l'articolo 86 capoverso 1 vLIVA prevedeva una multa di 30 000 franchi nei casi gravi o di recidiva e il capoverso 2 una multa sino all'importo dell'imposta messa in pericolo o del profitto illecito, l'articolo 98 della nuova legge non si pronuncia sull'entità della multa inflitta. Occorre quindi ricorrere all'articolo 106 capoverso 1 CP – applicabile in virtù del rimando dell'articolo 2 DPA – secondo cui, se la legge non dispone altrimenti, può essere comminata una multa fino a un importo massimo di 10 000 franchi. Questo importo è in contrasto con il principio della parità di trattamento e viola il senso di giustizia.

Nel diritto doganale la distinzione tra messa in pericolo e frode fiscale (sulle importazioni) dipende principalmente dal luogo in cui l'infrazione è rilevata. In effetti, se l'infrazione è accertata in un ufficio doganale nell'ambito di un'ispezione, si ritiene

che il debito fiscale venga «solo» messo in pericolo (infrazione della messa in pericolo concreta), mentre se è accertata all'interno del Paese da un team mobile – anche se solo a cinque metri di distanza dagli uffici doganali – il debito fiscale è considerato sottratto. Di conseguenza, si può constatare che l'infrazione della messa in pericolo concreta, esistente già nella vecchia LIVA – specificata nell'articolo 86 vLIVA – non è stata ripresa nella nuova LIVA, poiché nell'articolo 98 LIVA si parla solo dell'infrazione di messa in pericolo astratta. A causa di questa lacuna, la multa comminata per omessa dichiarazione o per dichiarazione inesatta delle merci varia tra i 10 000 e gli 800 000 franchi, a seconda del luogo in cui l'autore del reato subisce il controllo doganale (o può essere ancora più elevata se il profitto fiscale indebitamente ottenuto supera gli 800 000 franchi; si veda l'art. 97 cpv. 1 LIVA nella versione attuale).

Una tale disparità di trattamento non è giustificata dal fatto che l'autore dell'infrazione corra un rischio maggiore di essere controllato se transita da un ufficio doganale. Limitazioni come la mancanza di personale e la necessità di garantire la scorrevolezza del traffico transfrontaliero riducono sempre più la frequenza dei controlli.

La modifica proposta permetterebbe quindi di uniformare sia la descrizione degli atti punibili sia la pena inflitta in materia di «messa in pericolo» di tributi (LD, legge del 21 marzo 1969 sull'imposizione del tabacco [LImT; RS 641.31], legge del 6 ottobre 2006 sull'imposizione della birra [LIB; RS 641.411], LIAut, LIOm, legge del 23 dicembre 2011 sul CO₂ [RS 641.71], legge del 19 dicembre 1997 sul traffico pesante [LTTP; RS 641.81]; nella legge del 21 giugno 1932 sull'alcool [LAlc, RS 680] si parla di «messa in pericolo delle tasse»).

Cpv. 4 lett. b

Il legislatore intendeva precisare che il contribuente, pur dovendo partecipare alla procedura amministrativa, non è obbligato a comunicare spontaneamente tutte le informazioni che potrebbero interessare l'Amministrazione. Spetta a quest'ultima invitare il contribuente a fornire queste informazioni. Questa intenzione si trova nella versione tedesca e italiana del testo di legge, ma erroneamente non è stata ripresa in quella francese.

Cpv. 5

Questa modifica permette di allinearsi, per quanto concerne la forma, alle altre leggi tributarie che elencano le circostanze aggravanti in una disposizione separata (cfr. art. 118 e 124 LD). Per quanto riguarda la correzione del rendiconto (attuale art. 96 cpv. 6 LIVA), si rimanda al commento all'articolo 102 AP LIVA/ARS. L'attuale capoverso 6 dell'articolo 96 LIVA è stato abrogato a livello di contenuto.

Cpv. 6

Questa disposizione corrisponde all'attuale capoverso 5.

Art. 97

Il primo periodo del capoverso 1 dell'attuale articolo 97 LIVA è superfluo, poiché secondo l'articolo 2 DPA, le disposizioni generali del Codice penale svizzero si applicano ai fatti cui la legislazione amministrativa federale commina una pena, salvo che non sia altrimenti disposto dalla DPA o dalle singole leggi amministrative.

La LIVA, entrata in vigore il 1° gennaio 2010, indica chiaramente le differenti fattispecie dell'infrazione e le descrive dettagliatamente al fine di rendere più prevedibili le conseguenze penali e quindi aumentare la certezza del diritto. Per questo motivo sarebbe contraddittorio continuare a stabilire l'entità della multa in base al risultato, ovvero in funzione dell'ammontare d'imposta sottratto, anche se il profitto fiscale ottenuto è superiore all'importo massimo della pena comminata.

L'elenco delle «circostanze aggravanti» rimane invariato.

Art. 99

Per le autorità di perseguimento penale è particolarmente difficile, se non impossibile, dimostrare che il ricettatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta sull'importazione dovuta sulle merci acquistate è stata sottratta *intenzionalmente*. È sufficiente presumere che l'autore del reato sappia o debba supporre che l'imposta è stata sottratta. Questa modifica permette alla LIVA di allinearsi all'articolo 121 LD.

Sebbene l'articolo 99 LIVA (nella versione attuale) non indichi alcuna circostanza aggravante specifica per la ricettazione, il ricettatore è punito con una pena detentiva. Infatti, se all'autore del reato preliminare possono essere attribuite circostanze aggravanti, l'infrazione di cui egli è stato l'autore è considerata un delitto. L'articolo 160 numero 1 capoverso 2 CP e l'articolo 121 LD prevedono nella versione tedesca e italiana che il ricettatore sia «punito con la pena comminata al reato preliminare» [CP] rispettivamente sia «punito con la pena comminata per l'antefatto» [LD] e non con la pena applicabile all'autore del reato preliminare.

Secondo i principi del diritto penale, l'imputato è punito per i propri atti e non per quelli commessi da terzi. Di conseguenza, sembra arbitrario addossare al ricettatore circostanze aggravanti che in realtà devono ricadere sull'autore del reato preliminare. È pertanto arbitrario che il fatto di acquistare una volta della merce da un contrabbandiere senza sapere che quest'ultimo fa mestiere della ricettazione, sia considerato un delitto, mentre l'approvvigionamento regolare di merce da diversi contrabbandieri «non professionali» sia considerato soltanto una contravvenzione. Sebbene l'autorità possa tenere conto di queste circostanze al momento di commisurare la pena, nel caso di un delitto viene effettuata «automaticamente» l'iscrizione nel casellario giudiziale.

Art. 101

Cpv. 1

La versione in vigore dell'articolo 101 capoverso 1 LIVA esclude l'applicazione degli articoli 7, 9, 11, 12 capoverso 4 e 13 DPA in caso di infrazioni contro la LIVA. Tuttavia, queste disposizioni della DPA si applicano a tutte le altre imposte indirette. La modifica dell'articolo 101 capoverso 1 LIVA si impone quindi già solo per il

fatto di voler armonizzare i procedimenti penali fiscali. Per chiarire ulteriormente le ragioni per cui viene annullata una normativa entrata in vigore nel 2010, è necessario spiegare le singole disposizioni:

- l'articolo 100 LIVA, nella versione in vigore, costituisce una disposizione speciale rispetto all'articolo 7 DPA. Per questo motivo è inutile dichiarare quest'ultima inapplicabile.
- Per quanto riguarda l'articolo 9 DPA secondo cui «l'articolo 68 del Codice penale svizzero [dal 1° gennaio 2007 art. 49] sul concorso di reati o di disposizioni penali non si applica alle multe e alle pene da commutazione», occorre precisare quanto segue:

secondo la normativa del Codice penale, il giudice infligge una multa unica se l'autore di uno o più atti è punito con una sanzione pecuniaria. In tal caso il giudice commina una sola multa che deve essere proporzionale alla colpevolezza dell'autore del reato. L'applicazione di questa regola presuppone che tutti gli atti perseguibili correlati siano sanzionati da un'unica sentenza. Questo significa che tutti i reati commessi dallo stesso autore sono giudicati da un unico tribunale.

«In caso di concorso fra un reato di diritto comune e un'infrazione a una legge amministrativa questa competenza globale non è però prevista quando per quest'ultima infrazione il procedimento ricade nell'ambito della procedura penale amministrativa dove la multa, in prima istanza, è sempre irrogata dall'amministrazione»¹³. Di conseguenza, è evidente che l'istituzione di una multa unica non è realizzabile nella DPA e che per questo motivo è utile ricorrere all'articolo 9 DPA. Questa disposizione è anche applicabile al concorso d'infrazioni tra diverse leggi amministrative. Ogni autorità amministrativa commina quindi le multe per i reati che rientrano nel proprio ambito di competenza. Non esiste un giudizio complessivo, le multe vengono semplicemente cumulate¹⁴. Per evitare un cumulo ingiustificato, le autorità fiscali sono tenute a comunicare i loro procedimenti penali. Questo permette di prendere in considerazione le altre pene inflitte per lo stesso reato.

In ogni caso l'influenza dell'articolo 9 DPA nell'ambito delle prestazioni eseguite sul territorio svizzero è fortemente relativizzata dall'articolo 101 capoverso 5 (che disciplina sia il concorso di infrazioni ideale che quello effettivo) e dall'articolo 103 capoverso 3 LIVA (che disciplina la riunione dei procedimenti penali), ragione per cui è superfluo dichiarare inapplicabile questa disposizione.

- Nel diritto vigente la prescrizione dell'azione penale in materia di IVA è disciplinata nell'articolo 105 LIVA, mentre per gli altri ambiti della fiscalità indiretta si applica l'articolo 11 DPA. Tuttavia, in molte inchieste penali condotte dall'AFD non è stata commessa solo un'infrazione contro la LIVA, ma conte-

¹³ FF 1971 I 741

¹⁴ Jean Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in: Quatorzième Journée juridique, Ginevra, 1975, pag. 42; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht, Berna, 1998, pag. 25

stualmente anche un'infrazione contro altri disposti federali in materia di tasse, in particolare contro la LD. Per quest'ultima infrazione si applicano le disposizioni di prescrizione della DPA. Alla stessa fattispecie si applicano quindi differenti termini di prescrizione, il che è insostenibile.

Inoltre, in materia di delitti e crimini, le disposizioni dell'attuale articolo 105 LIVA divergono da quelle sancite nella parte generale del Codice penale. I termini previsti all'articolo 11 AP DPA/ARS si allineano ai termini del CP, in ogni caso per quanto riguarda le contravvenzioni «ordinarie» (cpv. 1), i delitti e i crimini. In questo modo viene dato seguito alla volontà del Consiglio federale. Questa normativa permette inoltre di tenere conto delle particolarità delle infrazioni fiscali e del fatto di voler uniformare i termini di prescrizione in ambito di fiscalità indiretta.

È necessario osservare che per la criminalità economica il diritto penale ordinario non prevede alcun termine di prescrizione inferiore a 15 anni, poiché per queste infrazioni sono generalmente comminate pene detentive superiori a 3 anni (cfr. art. 97 cpv. 1 lett. b CP). Tuttavia, mentre nel diritto penale ordinario le autorità di perseguimento penale vengono regolarmente informate (dalla parte lesa) entro un termine adeguato, questo non avviene in materia fiscale. Nella maggior parte dei casi, fino al momento in cui le autorità fiscali hanno il sospetto che sia stata commessa un'infrazione fiscale, sono già passati diversi anni e per questo motivo non rimane il tempo sufficiente per chiarire una fattispecie che in quest'ambito è solitamente complessa.

Infine, nel diritto penale amministrativo sapere se una fattispecie oggettiva è adempiuta dipende generalmente dalla soluzione antecedente di una questione di diritto amministrativo. Una sottrazione d'imposta, ad esempio, presuppone un obbligo di pagamento. Di conseguenza, non sembra opportuno che la questione dell'obbligo di pagamento debba essere decisa da un giudice penale anziché dalle autorità giudiziarie amministrative. È quindi giustificata la sospensione della prescrizione conformemente all'articolo 11 capoverso 3 AP DPA/ARS, durante i procedimenti d'opposizione, di reclamo ecc. in materia di obbligo di pagamento. Questo scostamento rispetto al diritto attuale consente di evitare che qualcuno venga giudicato colpevole di frode fiscale senza che abbia sottratto imposte.

Ai fini della certezza del diritto e del coordinamento dei procedimenti è quindi necessario che per quanto concerne la prescrizione siano determinanti i termini sanciti nella DPA. Di conseguenza, occorre stralciare l'articolo 105 in quanto norma speciale per poter applicare le disposizioni dell'articolo 11 DPA.

- Il diritto vigente permette, da un lato, che chiunque commetta un'infrazione contro la LIVA o la DPA (in combinato disposto con la LIVA) venga punito anche se il credito fiscale è prescritto e, dall'altro, che il termine di prescrizione del credito fiscale cessi di decorrere se è stata pronunciata una decisione penale o una sentenza di primo grado.

Secondo l'articolo 42 capoverso 6 LIVA il diritto di determinare il credito fiscale si prescrive in ogni caso in dieci anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale, mentre in base all'articolo 105 LIVA nella versione attuale il termine di prescrizione dell'azione penale nel caso di un delitto può raggiungere 12 [7 + 5] anni. Secondo quest'ultima disposizione (cpv. 2 e 3 lett. b), l'azione penale non si prescrive più, se è pronunciata una decisione penale o una sentenza di primo grado (art. 105 cpv. 2 e 3 lett. b LIVA).

Queste disposizioni contraddittorie contrastano con la certezza del diritto e quindi devono essere modificate.

L'articolo 12 capoverso 4 DPA disciplina la prescrizione dell'obbligo di pagamento e restituzione, in particolare se, per effetto di un'infrazione alla legislazione amministrativa della Confederazione, a torto una tassa non è stata riscossa, è stata restituita, ridotta o condonata. Secondo questa disposizione, l'obbligo di pagamento e restituzione non si prescrive fintanto che non siano prescritte l'azione penale e l'esecuzione della pena.

Questa disposizione rende più comprensibili le disposizioni concernenti la prescrizione e consente di rispettare il principio della certezza del diritto. Contemporaneamente si evita che l'autore di una sottrazione d'imposta possa essere perseguito o condannato (nel caso in cui la prescrizione dell'azione penale non possa più subentrare), sebbene il debito fiscale sia prescritto.

Inoltre, è giustificato trattare diversamente chiunque adempie correttamente ai propri obblighi fiscali rispetto a chi viola la legge. Infatti, se gli obblighi procedurali vengono rispettati, il credito fiscale si prescrive conformemente agli articoli 42 e 56 AP LIVA/ARS; se invece sussiste un'infrazione contro la legge, il credito fiscale si prescrive conformemente all'articolo 12 capoverso 4 DPA, ovvero con termini di prescrizione che possono effettivamente essere più lunghi.

- Le modifiche apportate all'articolo 102 LIVA e all'articolo 13 DPA mirano ad armonizzare le condizioni dell'autodenuncia in ambito di fiscalità indiretta. Affinché i contribuenti non commettano un errore, è imperativo che in ambito di fiscalità indiretta vengano le medesime condizioni dell'autodenuncia. Occorre ricordare che nei casi in cui, ad esempio, è commessa una sottrazione dell'imposta sull'importazione, l'AFD – in quanto autorità competente in quest'ambito – è spesso tenuta ad avviare procedimenti per infrazioni a più leggi amministrative (LD, LIOM, LIAut ecc.). Il procedimento per queste infrazioni si basa in ogni caso sulla DPA. Mentre l'articolo 13 DPA prevede che l'autodenuncia (esente da pena) per un'infrazione intenzionale possa avvenire una sola volta, questa condizione non è prevista dall'articolo 102 LIVA. Per motivi legati alla certezza del diritto, occorre quindi imperativamente evitare che in tali casi le condizioni dell'autodenuncia (esente da pena) divergano.

Inoltre, mentre l'articolo 13 DPA prevede che l'autore di un'infrazione debba denunciarla «spontaneamente», l'articolo 102 capoverso 1 LIVA indica sempli-

cemente che tale infrazione era sconosciuta dall'«autorità competente» («prima che sia nota all'autorità competente»). Nei casi in cui l'apertura di un'inchiesta da parte dell'AFD, ad esempio contro un garagista indipendente, incita quest'ultimo a denunciarsi presso l'AFC per non aver dichiarato tutte le sue entrate, e se questa autodenuncia avviene prima che l'AFD sia riuscita ad avvertire l'autorità competente, non si può parlare di autodenuncia. Il legislatore ha intenzionalmente mirato al pentimento attivo, considerando esclusivamente l'autodenuncia di un autore dell'infrazione pentito. Infatti, quest'ultimo deve comunicare all'autorità la sua infrazione di propria iniziativa, senza essere spinto dalla paura che l'autorità sia già sulle tracce della sua infrazione o che quest'ultima sia scoperta per altri motivi, ad esempio a seguito di una denuncia di terzi.

Il testo dell'articolo 102 capoverso 2 LIVA non pone condizioni all'impunità. Tuttavia, ciò è contrario all'obiettivo perseguito da questa disposizione. Occorre perlomeno considerare che l'infrazione non deve essere nota all'autorità competente. Inoltre, dal momento in cui le persone interessate da questa disposizione sono dei contribuenti in base all'articolo 12 capoverso 3 DPA, appare logico e giusto imporre loro le stesse condizioni che devono soddisfare i contribuenti di cui all'articolo 102 capoverso 1 LIVA, ovvero che aiutino l'autorità, per quanto si possa ragionevolmente pretendere da loro, a determinare l'ammontare dell'imposta dovuta o da restituire e che si adoperino seriamente per pagare l'imposta dovuta o da restituire. L'articolo 13 capoverso 1 DPA include anche le persone non assoggettate all'imposta («chiunque ha denunciato») e colma questa lacuna.

Infine, occorre partire dal presupposto che l'articolo 102 capoverso 3 LIVA deve poter essere applicato a tutti i soggetti giuridici menzionati all'articolo 7 DPA e non solo alle persone giuridiche. Di conseguenza, l'autodenuncia deve poter essere effettuata da tutte le persone menzionate all'articolo 6 capoverso 2 e 3 DPA. L'articolo 13 capoverso 2 AP DPA/ARS colma questa lacuna facendo in modo che l'autodenuncia (esente da pena) possa essere effettuata da parte dei soggetti giuridici di cui all'articolo 7 DPA anche negli altri ambiti del diritto tributario.

Art. 102

Si rimanda al commento agli articoli 13 DPA e 101 capoverso 1 AP LIVA/ARS.

Per quanto riguarda la correzione del rendiconto, si evidenzia la seguente situazione inammissibile: se nel quadro di un controllo viene accertato che un'imposta precedente è stata reclamata e versata indebitamente, il contribuente può correggere successivamente le lacune nel suo rendiconto e, addirittura, non è punito nei casi in cui ha agito intenzionalmente e non ha restituito l'importo dell'imposta precedente ottenuta indebitamente (art. 72 cpv. 1 in combinato disposto con l'art. 96 cpv. 6 LIVA). È pur vero che per l'autodenuncia la LIVA esige che il contribuente si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta o da restituire (art. 102 cpv. 1 lett. b LIVA); tuttavia, nel caso di una correzione successiva da parte del contribuente, ciò

non costituisce una condizione per cui al contribuente non possa essere inflitta una pena. Per rimediare a questo problema, è necessario che la correzione di cui all'articolo 72 LIVA sia considerata un'autodenuncia esente da pena solo se le condizioni di cui all'articolo 13 DPA sono soddisfatte.

Art. 103

Cpv. 1

Secondo la decisione del Consiglio federale del 21 settembre 2012, la DPA deve essere applicata a tutte le infrazioni fiscali.

L'attuale articolo 103 capoverso 1 LIVA permette di separare i procedimenti fiscali da quelli penali. Tuttavia, nel diritto penale amministrativo sapere se le condizioni di una fattispecie oggettiva sono soddisfatte dipende dalla soluzione antecedente di una questione di diritto amministrativo. Una sottrazione d'imposta, ad esempio, presuppone un assoggettamento. Di conseguenza, non si comprende perché la questione dell'obbligo di pagamento debba essere decisa da un giudice penale anziché dalle autorità giudiziarie amministrative.

Questo scostamento dal diritto attuale consente di evitare che qualcuno venga giudicato colpevole di frode fiscale senza che abbia sottratto imposte.

Infine, occorre ricordare che questa «separazione» dei procedimenti è stata presa in considerazione allo scopo di garantire un'applicazione del diritto penale conforme alla CEDU. Tuttavia, l'adeguamento proposto del diritto penale amministrativo nonché dell'articolo 104 LIVA si allinea alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, cosicché questa disposizione non è più necessaria.

Cpv. 4

Questo capoverso è superfluo, poiché secondo l'articolo 2 DPA le disposizioni generali del CP si applicano ai fatti cui la legislazione amministrativa federale commina una pena, salvo che sia altrimenti disposto dalla DPA o dalle singole leggi amministrative.

Cpv. 5

La modifica del capoverso 1 comporta de facto l'abrogazione dell'attuale capoverso 5 dell'articolo 103 LIVA.

Art. 104

Con il presente disegno di legge, l'articolo 104 LIVA presenta un nuovo contenuto che sostituisce la norma attuale e si allinea alle disposizioni applicabili in ambito di imposte dirette. In questo articolo è chiaramente definito che i mezzi di prova ottenuti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio o di una multa per violazione degli obblighi procedurali non possono essere impiegati in un procedimento penale.

Cpv. 1

Questa disposizione è superflua poiché la garanzia di un procedimento equo è già sancita nella Costituzione federale (art. 29 cpv. 1). Questo principio è incontestabile

ed è stabilito anche nell'articolo 6 CEDU. In Svizzera, tutti i tribunali di tutti le istanze devono applicare le garanzie della CEDU, poiché esse costituiscono parte del nostro ordinamento giuridico e sono quindi direttamente applicabili.

Cpv. 2

Il commento relativo al capoverso 1 si applica anche al capoverso 2. Questo principio è parimenti incontestabile. Al massimo si potrebbe ipotizzare una precisazione dell'articolo 39 DPA in considerazione dell'articolo 158 CPP.

Cpv. 3

L'articolo 104 capoverso 3 LIVA è stato istituito con riferimento alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU) relativa all'articolo 6 CEDU. In un caso svizzero attinente al diritto tributario, la CEDU ha stabilito che l'obbligo di cooperazione può rivelarsi incompatibile con le garanzie sancite nell'articolo 6 CEDU, in particolare con la facoltà di non rispondere e il diritto di non deporre a proprio carico. In un caso del genere, l'obbligo di cooperazione che prevale nella procedura amministrativa deve lasciare la precedenza alla facoltà di non rispondere, garantita dall'articolo 6 CEDU.

La facoltà di non rispondere impedisce alle autorità di esercitare pressione o coercizione per indurre l'interessato a fornire le informazioni richieste. Il diritto di non deporre a proprio carico presuppone quindi che le autorità cerchino di fondare la loro argomentazione senza ricorrere a mezzi di prova ottenuti con la coercizione. Secondo la CEDU vi è coercizione soprattutto se l'autorità commina una multa al contribuente perché si è rifiutato di fornire determinate informazioni.

Le proposte di modifica degli articoli 38 e 39 AP DPA nonché dell'articolo 104 LIVA consentono di allinearsi alla giurisprudenza relativa all'articolo 6 CEDU, senza pregiudicare la regolare esecuzione di controlli o senza intralciare il procedimento penale.

Cpv. 4

Conformemente all'articolo 32 capoverso 2 Cost. l'accusato ha diritto di essere informato il più presto possibile e compiutamente sulle imputazioni contestategli. Ne consegue che anche questo capoverso è superfluo.

Tuttavia, si deve constatare che nella versione attuale dell'articolo 38 DPA non vengono precisati né la forma né il contenuto dell'apertura dell'inchiesta, sebbene con questo atto procedurale si debba chiarire il contenuto degli atti designando l'imputato e il reato contestatogli.

Art. 105

A seguito dell'applicazione degli articoli 11 AP DPA e 12 capoverso 4 DPA alla LIVA, l'articolo 105 LIVA deve essere abrogato.

Art. 106

La riscossione delle multe e delle spese avviene secondo la procedura ordinaria conformemente alla LIVA. Se non può essere riscossa, la multa può essere commutata in una pena detentiva. Se si tratta di una multa per un delitto (art. 97 cpv. 2 LIVA), la commutazione è retta dall'articolo 36 CP. Se la multa è stata inflitta per una contravvenzione, la commutazione è retta dall'articolo 106 capoverso 5 CP in combinato disposto con l'articolo 36 CP.

3.5 Legge federale sull'imposta federale diretta

La presente revisione conferisce una nuova veste alla sesta e alla settima parte della legge sull'imposta federale diretta. Essa comporta altresì una nuova numerazione delle disposizioni già esistenti e di quelle riprese nel quadro della revisione.

Art. 112

Secondo la legislazione in vigore altre autorità possono avvertire le autorità incaricate dell'esecuzione della LIFD quando presumono che una tassazione sia incompleta (art. 112 cpv. 1 seconda frase LIFD). Tale diritto di comunicare è sostituito da un obbligo di comunicare (art. 112 cpv. 2 AP LIFD/ARS), che si applica a tutte le autorità amministrative, penali e giudiziarie. L'obbligo di comunicare non presuppone tuttavia il sospetto di un reato, ma unicamente la presunzione di una tassazione incompleta. Non costituisce ancora un favoreggiamento il fatto che contrariamente al relativo obbligo non venga effettuata alcuna comunicazione.

D'ora in poi inoltre le autorità incaricate dell'esecuzione della LIFD devono segnalare alle autorità competenti per il relativo perseguimento i reati che hanno constatato o che sono stati loro segnalati nell'ambito della loro attività ufficiale (art. 112 cpv. 3 AP LIFD/ARS). Tale obbligo di segnalazione non verte soltanto sui reati contro altre leggi tributarie, ma anche su quelli contro altre leggi federali.

Il presente obbligo di segnalazione adempie d'altra parte la raccomandazione dell'OCSE¹⁵.

Le autorità competenti a ricevere le comunicazioni in caso di sospetto di riciclaggio di denaro ai sensi della legge del 10 ottobre 1997 sul riciclaggio di denaro (LRD; RS 655.0) sono esentate dall'obbligo di comunicazione, dato che secondo la LRD sono esclusivamente tenute a segnalare i reati preliminari punibili. Ciò concerne concretamente l'Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio di denaro MROS. Secondo la LRD nella misura in cui ha il sospetto di reati di minore entità l'Ufficio di comunicazione non è tenuto a darne ulteriore comunicazione. Questo stretto vincolo di scopo della LRD non deve essere soppresso da un altro atto legislativo speciale. Da tale vincolo discende altresì il fatto che l'assistenza amministrativa dell'Ufficio di comunicazione non possa andare oltre. Nel quadro dell'attuale

¹⁵ TFFC, effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes: chapter 1, recommendation 1; <http://www.oecd.org/tax/crime/50559545.pdf>

revisione della legge basata sulle Raccomandazioni rivedute del GAFI¹⁶, si prevede di disciplinare in maniera definitiva all'articolo 29 capoverso 2^{bis} LRD l'assistenza amministrativa dell'Ufficio di comunicazione nei confronti delle autorità nazionali. Un'assistenza amministrativa più ampia sarebbe in contraddizione sia con lo stretto vincolo di scopo dell'Ufficio di comunicazione, sia con le direttive internazionali in materia di scambio di informazioni tra uffici di comunicazione. Per questo motivo anche le comunicazioni di servizi partner esteri (financial intelligence units, FIU) possono essere trasmesse soltanto previo accordo espresso. L'assistenza amministrativa da parte dell'Ufficio di comunicazione corrisponde a queste regolamentazioni nel senso che la LIFD rinvia alla LRD.

Art. 120

Capoverso 1: l'attuale rinvio all'articolo 184 LIFD deve essere adeguato alla nuova numerazione degli articoli: la prescrizione dell'azione penale sarà disciplinata dall'articolo 193 AP LIFD/ARS.

Capoverso 3: nella legislazione in vigore l'avvio di un procedimento penale per sottrazione consumata d'imposta o per frode fiscale determina l'interruzione della prescrizione del diritto di tassare.

Con l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del GAFI le disposizioni penali esistenti sono completate con l'aggiunta di un crimine (frode fiscale, art. 177 cpv. 2 AP LIFD/ARS risp. art. 186 cpv. 1^{bis} AP LIFD/GAFI). L'AP LIFD/GAFI aggiunge pertanto i crimini fiscali all'articolo 120 capoverso 3 lettera d. Questa modifica deve essere ripresa. Il rinvio ai crimini fiscali comprende le fattispecie della frode fiscale, commessa dal contribuente o attuata dal rappresentante (art. 177 AP LIFD/ARS), nonché dell'appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 179 AP LIFD/ARS).

Art. 152

Secondo la legislazione in vigore l'apertura di un procedimento penale per sottrazione d'imposta o per delitto fiscale vale contemporaneamente come avvio della procedura di recupero d'imposta. In seguito all'introduzione della fattispecie criminosa anche questa disposizione deve essere completata. L'AP LIFD/GAFI completa quindi l'articolo 152 capoverso 2 LIFD con i crimini fiscali. Questa modifica deve essere ripresa nel presente capoverso.

Art. 153 cpv. 1^{bis}

In seguito all'ampliamento e alla ridefinizione delle fattispecie penali questa disposizione deve essere estesa in generale ai reati fiscali (art. 174–179 AP LIFD/ARS) e

¹⁶ Cfr. in merito le spiegazioni dettagliate contenute nel testo posto in consultazione sulla «Attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012»: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02691/index.html?lang=it>

non può comprendere soltanto le sottrazioni d'imposta. Inoltre la norma attuale dell'articolo 153 capoverso 1^{bis} LIFD viene riformulata.

Art. 166

Secondo la legislazione in vigore per la riscossione delle multe possono essere concesse facilitazioni di pagamento. Il nuovo diritto applicabile ai procedimenti penali fiscali prevede una normativa propria per la riscossione delle multe e delle pene pecuniarie. Il campo d'applicazione dell'articolo 166 deve essere pertanto limitato al credito fiscale, agli interessi afferenti e ai relativi costi. La questione delle facilitazioni di pagamento per le multe e le pene pecuniarie è retta dal nuovo diritto procedurale applicabile: poiché in seguito alla modifica dell'articolo 166 la LIFD non contiene più alcuna disposizione corrispondente, alla riscossione delle multe si applica in linea di massima l'articolo 10 AP DPA/ARS. Dato che questo articolo stabilisce solo che (d'ora in poi) non sarà possibile commutare le multe per inosservanza di prescrizioni d'ordine, vale quanto segue:

- in caso di mancato pagamento delle multe per inosservanza di prescrizioni d'ordine si procede al loro incasso in via esecutiva;
- in caso di mancato pagamento di altre multe e pene pecuniarie si applicano le prescrizioni del CP (art. 35 e 36 cpv. 2–5 in combinato disposto con gli art. 35 e 36 CP). In questo modo tali sanzioni possono essere commutate in pene detentive sostitutive.

Queste norme non escludono peraltro che le autorità convengano un piano di pagamento di comune accordo con la persona tenuta al pagamento.

Osservazione preliminare agli art. 174–179

A causa del rinvio dell'articolo 180 capoverso 1 AP LIFD/ARS, le disposizioni penali degli articoli 14–17 AP DPA/ARS si applicano anche alle imposte dirette. Al riguardo occorre osservare che le disposizioni penali dell'AP LIFD/ARS sono limitative nella misura in cui concernono fattispecie penali speciali. Ne consegue che l'articolo 14 DPA non è applicabile (cfr. art. 176 e 177 AP LIFD/ARS). La fattispecie dell'articolo 15 DPA è già contenuta in quella della frode fiscale (art. 177 AP LIFD/ARS). Per contro, l'AP LIFD/ARS non contiene alcuna norma speciale sulla soppressione di documenti e il favoreggiamento, ragione per cui sono applicabili le fattispecie penali corrispondenti dell'AP DPA/ARS (art. 16 e 17 AP DPA/ARS):

- In ambito di imposte e tasse, documenti come i libri contabili sono molto importanti ai fini di una tassazione corretta o del controllo delle autotassazioni. Non è raro che essi costituiscano l'unico mezzo di prova. La soppressione di documenti pregiudica notevolmente la corretta tassazione o il chiarimento di un eventuale sospetto di reato. Independentemente dal fatto che un reato fiscale possa essere dimostrato, la presente norma sanziona la violazione dell'obbligo di conservazione (cfr. art. 126 LIFD), destinato ad assicurare le prove.

- L'articolo 17 AP DPA/ARS è una norma speciale rispetto all'articolo 305 CP. Da un lato, essa garantisce che il favoreggiatore e la persona favoreggiata o le persone coinvolte siano perseguiti e giudicati dalla stessa autorità amministrativa. D'altro lato, la norma dell'articolo 17 capoverso 2 AP DPA/ARS impedisce che il favoreggiatore possa essere sanzionato più severamente della persona favoreggiata. Essa impedisce pertanto disparità di trattamento in caso di infrazioni, con il risultato che – contrariamente alla comminatoria della pena prevista dall'articolo 17 capoverso 1 AP DPA/ARS – le sottrazioni d'imposta non sono punite con una pena detentiva o una pena pecuniaria, ma soltanto con una multa.

Art. 174

Il *capoverso 1* riprende l'attuale fattispecie oggettiva e soggettiva della violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD) aggiungendovi una rubrica.

La violazione di obblighi procedurali è disciplinata espressamente come contravvenzione. In questo senso sono escluse l'istigazione e la complicità (cfr. art. 5 DPA). Se non viene pagata, la multa non può essere commutata in una pena detentiva sostitutiva (cfr. art. 10 cpv. 1 seconda frase DPA), ma va incassata in via esecutiva.

Nella legislazione in vigore la violazione degli obblighi procedurali è punita con la multa fino a 1000 franchi e in casi gravi o di recidiva con la multa fino a 10 000 franchi. D'ora in avanti la pena comminata sarà retta dalle disposizioni generali del CP, che in caso di contravvenzioni prevede una multa massima di 10 000 franchi (art. 106 cpv. 1 CP). L'applicabilità dell'articolo 106 capoverso 1 CP discende dall'articolo 333 capoverso 1 CO e dall'articolo 2 DPA in combinato disposto con l'articolo 180 capoverso 1 AP LIFD/ARS.

Non è punibile soltanto la perpetrazione intenzionale del reato, ma anche quella per negligenza. Non è invece punibile il tentativo (art. 105 cpv. 2 CP e art. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS).

Se nel caso concreto la multa non supera i 2000 franchi e l'imputato, ricevuta notifica dell'ammontare della multa, rinuncia a ogni rimedio giuridico dopo che è stata resa nota l'entità della multa, il decreto penale può essere emanato senza stesura preliminare di un processo verbale finale («procedura abbreviata»; cfr. art. 65 cpv. 1 DPA). Conformemente alla DPA esiste quindi una procedura semplice per multare, ad esempio, l'invio della dichiarazione d'imposta oltre i termini prescritti e per collegare la decisione relativa alla multa alla decisione di tassazione.

Secondo la legislazione in vigore, se la violazione degli obblighi procedurali è stata commessa a favore di una persona giuridica, è punita quest'ultima; sono fatte salve le pene inflitte alla persona fisica che agisce (cfr. art. 181 cpv. 2 LIFD). Come spiegato al numero 2.2.1 più sopra, d'ora in poi le persone fisiche che agiscono saranno punite in virtù dell'articolo 29 CP. Ciò si applica anche alla violazione degli obblighi procedurali che incombono alle persone giuridiche.

Art. 175

Il *capoverso 1* riprende la regolamentazione attuale dell'articolo 178 capoverso 1 LIFD. Si tratta di un reato speciale. Per caratteristica speciale si intende l'obbligo di annunciare beni successori nella procedura d'inventario della pertinente devoluzione d'eredità.

La complicità e l'istigazione continuano ad essere punibili (finora art. 178 cpv. 1 LIFD); ciò risulterà dall'articolo 5 DPA in combinato disposto con l'articolo 180 capoverso 1 AP LIFD/ARS. Per il resto si applica per analogia il commento all'articolo 176 AP LIFD/ARS concernente la punibilità della partecipazione e del rappresentante senza caratteristiche speciali.

La legislazione in vigore prevede una multa di 10 000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 50 000 franchi al massimo. Questo importo differenziato delle multe non viene ripreso, ma si stabilisce in linea generale una multa massima di 50 000 franchi. L'entità della multa terrà conto del grado di colpevolezza. L'importo massimo della multa corrisponde a una norma di diritto speciale fatta salva nell'articolo 106 capoverso 1 CP.

Capoverso 2: in linea di principio il tentativo di contravvenzione non è punibile (cfr. art. 105 cpv. 2 CP e art. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS). Per attenersi alla regolamentazione vigente della punibilità del tentativo (cfr. art. 178 cpv. 3 LIFD) è pertanto necessaria una norma esplicita. L'attenuazione facoltativa della pena discende dall'articolo 22 segg. CP, applicabile in virtù del rinvio all'articolo 333 capoverso 1 CP e all'articolo 2 DPA in combinato disposto con l'articolo 180 capoverso 1 AP LIFD/ARS.

Nell'ipotesi che gli obblighi procedurali siano stati violati a favore di una persona giuridica, si persegue e si punisce la persona fisica che ha commesso il reato fiscale a favore di questa persona giuridica.

Art. 176

L'articolo 176 AP LIFD/ARS riprende gli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie attuale della sottrazione d'imposta (art. 175 LIFD). Esso descrive il modo di procedere che conduce alla sottrazione d'imposta e quindi alla violazione di base dell'assoggettamento. Per questo motivo il suo contenuto deve rimanere invariato. Esso costituisce inoltre la base dei delitti qualificati che dovranno essere introdotti nel quadro dell'attuazione delle Raccomandazioni del GAFI. Poiché le nuove fattispecie delittuose e criminose poggiano sull'articolo 176 AP LIFD/ARS (specialità), nel quadro della presente revisione non deve essere effettuata alcuna modifica a livello di contenuto.

Capoverso 2: La pena massima possibile – ovvero una multa fino al triplo dell'importo dell'imposta sottratta – è mantenuta in caso di reato intenzionale. La legge stabilirà come pena massima in caso di negligenza una multa pari al semplice importo dell'imposta sottratta. La multa ordinaria e la multa minima così come previste dalla legislazione in vigore saranno eliminate. Queste modifiche consentiranno in futuro in ogni caso una commisurazione della pena adeguata alla colpa.

La multa è altresì commisurata all'imposta sottratta, se l'autore non ha sottratto le proprie imposte, ma ha agito a favore di una persona giuridica. In questi casi la multa comminata si basa sull'imposta sottratta a favore della persona giuridica.

Capoverso 3: in linea di principio il tentativo di contravvenzione non è punibile (cfr. art. 105 cpv. 2 CP e art. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS). Per attenersi alla regolamentazione vigente della punibilità del tentativo (cfr. art. 178 cpv. 3 LIFD) è pertanto necessaria una norma esplicita. Per quanto concerne il tentativo di sottrazione d'imposta la legislazione in vigore prevede una comminatoria speciale della pena in deroga alla parte generale del CP, a cui si rinuncia. D'ora in avanti la pena sarà disciplinata dall'articolo 22 segg. CP, applicabile in virtù del rinvio all'articolo 333 capoverso 1 CP e all'articolo 2 DPA in combinato disposto con l'articolo 180 capoverso 1 AP LIFD/ARS. In virtù di queste disposizioni la pena può essere attenuata.

La sottrazione d'imposta è un reato speciale. La legislazione in vigore prevede una fattispecie speciale nel caso delle persone che sottraggono imposte per conto del contribuente senza che quest'ultimo ne abbia conoscenza e ne abbia espresso la volontà (autore senza caratteristiche speciali; «attuare»), di quelle che sottraggono le imposte del contribuente unitamente a quest'ultimo («partecipare»; correatità materiale) e istigano a commettere una sottrazione d'imposta o vi prestano aiuto (cfr. art. 177 LIFD). Esse sono punite con una multa fino a 10 000 franchi e in casi gravi o di recidiva con una multa fino a 50 000 franchi (art. 177 cpv. 2 LIFD).

Questa fattispecie speciale e la comminatoria specifica della pena non sono riprese. La punibilità e la pena di queste persone si basano sui principi della DPA e del diritto penale generale:

- la punibilità di persone che, in qualità di rappresentanti del contribuente, sottraggono imposte per suo conto (nella legislazione in vigore: «attuare») sarà retta d'ora in poi dall'articolo 6 DPA. Esse sottostanno alla medesima comminatoria di pena degli autori contribuenti;
- chiunque sottrae imposte del contribuente unitamente a quest'ultimo, ma non ne ha le sue caratteristiche speciali di contribuente (nella legislazione in vigore: «partecipare») beneficia obbligatoriamente di un'attenuazione della pena (cfr. art. 26 CP);
- in materia di contravvenzioni, l'istigatore e il complice sono punibili nel campo d'applicazione della DPA (art. 5 DPA in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS). Secondo le disposizioni generali del CP il compartecipe a un reato speciale sottostà alla medesima comminatoria di pena dell'autore, ma beneficia obbligatoriamente di un'attenuazione della pena (cfr. art. 26 CP).

Secondo la legislazione in vigore queste persone rispondono solidalmente del ricupero d'imposta (cfr. art. 177 cpv. 1 LIFD; art. 181 cpv. 2 e 3 LIFD). L'articolo 12 capoverso 3 DPA prevede una normativa analoga che si applicherà anche ai procedimenti penali fiscali concernenti le imposte dirette in virtù del rinvio alla DPA. L'articolo 12 capoverso 3 DPA interviene quindi al posto delle disposizioni attualmente in vigore dell'articolo 177 capoverso 1 LIFD. Esso si applica pertanto anche all'autore che commette un reato a favore di una persona giuridica (cfr. l'attuale art.

181 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 177 cpv. 1 LIFD). La responsabilità solidale è indicata nel decreto penale, nella decisione penale e nella sentenza penale (cfr. art. 64 cpv. 1, art. 70 e art. 79 DPA); se non vengono emessi simili atti deve essere emanato un ordine di confisca indipendente (cfr. art. 66 DPA).

Nel caso delle sottrazioni d'imposta a favore di una persona giuridica occorre identificare e punire la persona fisica che agisce. Se la multa applicabile non supera i 5000 franchi e se la determinazione dell'autore esige provvedimenti d'inchiesta sproporzionati all'entità della pena, si può prescindere da un procedimento contro dette persone e, in loro vece, condannare al pagamento della multa la persona giuridica. In questo caso, la persona giuridica non diviene il soggetto punibile, ma è solamente chiamata in causa per il pagamento della multa. Se la multa applicabile supera i 5000 franchi la persona fisica deve essere comunque identificata e deve essere preso in considerazione il dispendio corrispondente.

L'articolo 102 CP (responsabilità dell'impresa) non è applicabile (cfr. 105 cpv. 1 CP). Se non è possibile determinare l'autore e se la multa applicabile supera i 5000 franchi, la sottrazione rimane pertanto impunita.

Art. 177

L'articolo 177 riprende l'articolo 186 capoversi 1–3 AP LIFD/GAFI.

L'avamprogetto GAFI riprende la punibilità delle persone giuridiche in materia di sottrazione d'imposta esistente nella legislazione in vigore e la statuisce anche in caso di frode fiscale (cfr. art. 186a AP LIFD/GAFI). Poiché nel frattempo la punibilità delle persone giuridiche viene abrogata, decade la necessità di una regolamentazione speciale per le persone giuridiche. L'articolo 186a AP LIFD/GAFI deve essere stralciato.

Se per carenza organizzativa interna il fatto non può essere ascritto a una persona fisica determinata, la frode fiscale è ascritta all'impresa in virtù dell'articolo 102 capoverso 1 CP.

L'articolo 186 capoverso 4 AP LIFD/GAFI stabilisce la responsabilità solidale dei partecipanti al reato anche in ambito di frode fiscale. Si veda al riguardo il commento all'articolo 176 AP LIFD/ARS.

La frode fiscale ai sensi dell'articolo 177 AP LIFD/ARS è un reato speciale. Per quanto riguarda la punibilità e la pena dei partecipanti si applica per analogia il commento all'articolo 176 AP LIFD/ARS.

Art. 178

Dal punto di vista del contenuto, l'articolo 178 corrisponde all'attuale articolo 180 LIFD. A seguito dell'ampliamento e della nuova formulazione delle fattispecie la normativa deve comprendere – oltre alla sottrazione d'imposta – anche gli altri reati fiscali.

Art. 179

È attualmente pendente una revisione che prevede l'adeguamento alle disposizioni generali del CP delle disposizioni in materia di sanzioni e di prescrizione della LIFD e della LAID. L'articolo 179 AP LIFD/ARS riprende in una nuova formulazione la regolamentazione che prevede tale revisione per la fattispecie vigente dell'articolo 187 LIFD. La possibilità di comminare una multa risulta dall'articolo 42 capoverso 4 CP (in combinato disposto con l'art. 333 cpv. 1 CP). Non è pertanto necessario stabilirla espressamente in questa disposizione.

Come la sottrazione d'imposta e la frode fiscale, anche l'appropriazione indebita di imposte alla fonte è un reato speciale. Per quanto riguarda la punibilità delle persone senza caratteristiche speciali vale per analogia il commento all'articolo 176 AP LIFD/ARS.

Art. 180

Capoverso 1: la procedura di perseguimento e di giudizio dei reati penali fiscali e dell'inosservanza di prescrizione d'ordine ai sensi degli articoli 174–179 AP LIFD/ARS, rispettivamente dei reati in materia di imposte dirette ai sensi degli articoli 16 e 17 DPA, è retta per analogia dalla DPA e dalla relativa ordinanza del 25 novembre 1974 sulle tasse e spese nella procedura penale amministrativa¹⁷. Sono fatte salve le disposizioni derogatorie.

Se nel caso concreto la multa non supera i 2000 franchi e l'imputato, ricevuta notifica dell'ammontare della multa, rinuncia a ogni rimedio giuridico, il decreto penale può essere emanato anche senza stesura preliminare di un processo verbale finale («procedura abbreviata»; cfr. art. 65 cpv. 1 DPA). Nell'ambito della DPA esiste quindi una procedura semplice per liquidare i casi bagatella.

Capoverso 2: se vengono sottratte imposte su più periodi fiscali, le multe previste al riguardo non devono essere cumulate. L'articolo 9 DPA non è applicabile. Si tratta di un distanziamento dalla prassi che prevede la comminazione di una multa separata per ognuno dei periodi fiscali nei quali sono state sottratte le imposte. Sovente tuttavia queste multe singole sono calcolate al ribasso rispetto a quanto sarebbe dovuto in base al grado di colpevolezza, al fine di attenuare le ripercussioni del cumulo. Nei risultati l'applicazione del principio di inasprimento della pena non dovrebbe avere conseguenze fondamentali sull'entità della multa.

Se l'autore ha commesso altri reati penali fiscali occorrerà tenerne adeguatamente conto nella commisurazione della pena. In questo modo si intende impedire che all'autore venga inflitta una pena eccessiva (cfr. art. 181 cpv. 2 AP LIFD/ARS).

Nella misura in cui il perseguimento e il giudizio dei reati fiscali rientrano nella competenza di esecuzione dei Cantoni viene meno la possibilità di deferire la causa penale alla Corte penale ai sensi dell'articolo 21 capoverso 3 DPA.

¹⁷ RS 313.32

L'esecuzione dell'imposta federale diretta compete ai Cantoni. Essi ricevono a tale scopo un indennizzo pari al 17 per cento delle imposte, delle multe, delle pene pecuniarie e degli interessi incassati (cfr. art. 195 cpv. 1 AP LIFD/ARS). Decade quindi un rimborso delle spese più elevato o integrativo ai sensi dell'articolo 98 DPA.

Art. 181

In linea di principio l'articolo 49 CP si applica anche al giudizio dei reati fiscali, segnatamente anche quando a titolo di pena si pronunciano multe (cfr. il commento all'art. 180 cpv. 2 AP LIFD/ARS, che dichiara inapplicabile l'art. 9 DPA). Tuttavia, poiché diversamente dal diritto penale ordinario nell'ambito del procedimento penale fiscale sussistono competenze diverse, fintanto che non vi è stato deferimento all'autorità giudiziaria penale, la norma dell'articolo 49 capoverso 1 CP può essere applicata soltanto in caso di fattispecie giudicate da una sola e unica autorità amministrativa. Al fine di garantire per quanto possibile l'osservanza del principio dell'articolo 49 CP, l'articolo 181 AP LIFD/ARS impone che nella commisurazione della pena si tenga adeguatamente conto delle pene passate in giudizio. In questo modo si vuole impedire che all'autore venga inflitta una pena eccessiva se giudicato da autorità amministrative differenti.

Art. 181a

A seguito della nuova struttura, questo numero d'articolo è superfluo.

Art. 182

L'articolo 182 riprende l'attuale regolamentazione dell'articolo 183 capoverso 1^{bis} LIFD, che tiene conto del divieto di autoincriminazione.

Art. 183

Capoverso 1: il perseguimento penale compete in linea di massima all'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta.

Capoverso 2: di regola, lo stesso reato comporta un'infrazione sia all'imposta federale diretta sia alla legislazione fiscale cantonale. La norma di competenza di cui al capoverso 2 garantisce che l'infrazione fiscale all'imposta federale diretta venga perseguita e giudicata dalla stessa autorità che persegue e giudica il medesimo reato sotto il profilo della legislazione fiscale cantonale.

Capoverso 3: conformemente all'articolo 21 capoverso 1 e all'articolo 73 capoverso 1 DPA, il dipartimento predisposto decide in merito al rinvio a giudizio al tribunale competente. In deroga a questa normativa, l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta può procedere, nel proprio ambito di competenza, al rinvio a giudizio senza dover presentare una simile richiesta alla direzione (delle finanze) o al dipartimento (delle finanze) predisposti. Di conseguenza, la decisione di infliggere

una pena detentiva o di rinviare la causa a giudizio non viene presa a livello politico. Inoltre, in considerazione della loro conoscenza dell'incartamento, le autorità inquirenti sono in grado di valutare al meglio la gravità del reato.

Capoverso 4: contro le conseguenze di un'apertura intempestiva di un procedimento sussiste una protezione giuridica completa:

L'apertura di un procedimento penale presuppone un sospetto fondato di reato fiscale. Al riguardo occorre rilevare circostanze concrete di una riduzione indebita dell'imposta. In tal modo si garantisce che il procedimento penale non venga avviato senza una valida ragione. Tuttavia, se un procedimento penale viene avviato senza sufficienti indizi di reato o se si procede a un'operazione d'inchiesta sproporzionata, l'interessato può interporvi reclamo. Se si rileva che una raccolta di prove – come ad esempio la richiesta di informazioni presso una banca – è inammissibile, tale raccolta viene sanzionata. In questo modo le prove ottenute non sono utilizzabili. Le prove non utilizzabili devono rimandare al fascicolo e non possono essere prese in considerazione per la procedura di tassazione (procedura amministrativa).

Questa protezione giuridica interviene tuttavia soltanto una volta intrapresa l'operazione d'inchiesta.

Per ovviare al timore che un procedimento penale possa essere senz'altro avviato per ottenere informazioni bancarie destinate alla procedura di tassazione, la norma del presente capoverso prevede un ulteriore ostacolo precedente allo svolgimento di un'operazione d'inchiesta. Infatti, oltre a sufficienti indizi di reato, la richiesta di informazioni presso banche presuppone inoltre l'autorizzazione del direttore della competente amministrazione cantonale delle contribuzioni. La richiesta di informazioni presso banche da parte delle autorità fiscali è considerata un intervento incisivo nella sfera finanziaria privata. La regolamentazione del capoverso 4 tiene conto di questa circostanza.

Art. 183a

Se l'infrazione fiscale all'imposta federale diretta e quella alle leggi fiscali cantonali sono giudicate dalla stessa autorità, secondo l'articolo 49 capoverso 1 CP dovrebbe essere inflitta una pena unica. In deroga a questo principio, l'articolo 183a stabilisce che per l'infrazione alla LIFD deve essere inflitta una pena separata. Questa deroga è riconducibile alle diverse condizioni che devono essere adempite per poter impugnare le sentenze mediante ricorso al Tribunale federale in virtù del diritto federale rispettivamente del diritto cantonale.

L'articolo 183a AP LIFD/ARS riprende a livello materiale la normativa di cui all'articolo 188 capoverso 3 LIFD, ma ne estende il campo d'applicazione alle pene pecuniarie e alle multe.

Art. 184

Capoverso 1: la DPA si applica soltanto per analogia ai procedimenti delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Occorre pertanto stabilire quali autorità cantonali siano competenti al posto delle autorità federali previste dalla DPA. Ciò

riguarda segnatamente la questione di quale autorità cantonale decide al posto della Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale in merito alle operazioni d'inchiesta delle autorità fiscali (cfr. art. 26 DPA), alle condanne nelle spese (cfr. art. 96 cpv. 1 DPA), alle decisioni di indennità (cfr. art. 100 cpv. 4 DPA), alle decisioni sul reclamo delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni (cfr. art. 27 DPA) oppure in merito alle contestazioni in materia di ricusazione (cfr. art. 29 cpv. 2 DPA). Nel caso di siffatte contestazioni, il CPP prevede in parte la competenza della giurisdizione di reclamo ai sensi dell'articolo 20 CCP (cfr. art. 393, art. 59 cpv. 1 lett. b CPP). La normativa di cui al capoverso 1 si colloca in questa regolamentazione delle competenze.

Capoverso 2: se è stato chiesto il giudizio di un tribunale ai sensi degli articoli 21 capoverso 2, 71 o 72 DPA, l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta deve procedere al rinvio a giudizio che avviene con la trasmissione degli atti al tribunale competente per il tramite del ministero pubblico cantonale.

Art. 185

L'AFC esercita la vigilanza sull'esecuzione della legge federale sull'imposta federale diretta (cfr. art. 102 segg. LIFD). A tale vigilanza è tra l'altro vincolata la possibilità di chiedere l'apertura di un procedimento penale per le infrazioni alla presente legge e di partecipare ai procedimenti penali che hanno per oggetto le infrazioni alla presente legge. Già il diritto vigente prevede che l'AFC possa chiedere l'apertura di un procedimento penale da parte dell'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta e delle autorità penali (cfr. art. 183 cpv. 2 LIFD, art. 188 cpv. 4 LIFD). Questa normativa è stata ripresa al *capoverso 1*. Se un'amministrazione cantonale delle contribuzioni non ottempera alla richiesta di aprire un procedimento penale, l'AFC può, nel proprio ambito di competenza, avviare e portare a termine un simile procedimento (cfr. art. 188 cpv. 1 AP LIFD/ARS). In questi casi il Cantone perde la competenza in materia di perseguimento e giudizio di questi reati.

Capoversi 2 e 3: il capoverso 2 stabilisce che se l'AFC vuole partecipare al procedimento, essa deve dichiararlo espressamente all'amministrazione delle contribuzioni che conduce il procedimento. Questa dichiarazione non è più possibile dopo l'emanazione del decreto penale. La partecipazione al procedimento dopo l'emanazione del decreto penale è possibile unicamente nel quadro dei rimedi giuridici a disposizione dell'AFC ai sensi del capoverso 6. Se invece la dichiarazione avviene per tempo, l'AFC dispone dei diritti menzionati al capoverso 3. Secondo questa disposizione, l'AFC può esigere che l'amministrazione delle contribuzioni competente prenda determinati provvedimenti d'inchiesta. L'AFC può inoltre partecipare agli atti procedurali ed esprimersi sulla causa e sulla procedura (lett. b e c).

Il *capoverso 4* conferisce all'AFC la possibilità di interporre reclamo contro le operazioni d'inchiesta dell'amministrazione delle contribuzioni ai sensi degli articoli 26 e 27 DPA. In questo modo l'AFC può interporre reclamo contro le omissioni, in particolare nei casi in cui l'amministrazione delle contribuzioni competente non procede alle operazioni d'inchiesta richieste oppure rimane inattiva. Se

l'amministrazione delle contribuzioni competente rifiuta invece di procedere a un'operazione d'inchiesta, sussiste la possibilità del reclamo ordinario.

Capoversi 5 e 6: se l'AFC ha chiesto il procedimento penale o vi ha partecipato, devono esserle notificati il decreto penale, la decisione penale, il decreto d'abbandono o un ordine di confisca indipendente (cpv. 5 lett. b). Questa normativa corrisponde all'attuale articolo 183 capoverso 3 LFD. Inoltre, queste decisioni devono essere notificate all'AFC anche nei casi in cui ha chiesto la notifica in un caso concreto. L'AFC deve chiedere la notifica all'amministrazione delle contribuzioni competente prima dell'emanazione del decreto penale, della decisione penale, del decreto d'abbandono o di un ordine di confisca indipendente. In questo modo viene garantito che l'AFC possa ricorrere ai rimedi giuridici di cui al capoverso 6.

Il *capoverso 7* stabilisce che dopo il rinvio a giudizio, l'AFC ha gli stessi diritti dell'amministrazione coinvolta. Di conseguenza, l'AFC è considerata parte ai sensi dell'articolo 74 capoverso 1 DPA e può pertanto presentare in particolare proposte di prova (cfr. art. 75 cpv. 2 DPA) o ricorrere autonomamente ai rimedi giuridici previsti dal CPP contro le decisioni dei tribunali cantonali (cfr. art. 80 DPA).

Art. 186

La DPA si applica soltanto per analogia ai procedimenti delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. È pertanto necessario disporre di una normativa secondo cui viene stabilito che i diritti conferiti al pubblico ministero della Confederazione conformemente alla DPA spettano anche al ministero pubblico cantonale.

Art. 187

Per quanto riguarda il patrocinio dell'imputato, nei procedimenti penali fiscali sussiste l'obbligo di essere assistito da un avvocato (cfr. art. 32 cpv. 2 lett. a DPA). Nel caso delle contravvenzioni, le amministrazioni cantonali delle contribuzioni possono tuttavia ammettere come difensori penali anche persone che non sono avvocati. Per quanto concerne il procedimento penale fiscale viene pertanto ripresa la normativa del diritto penale ordinario in materia di infrazioni, prevista dal CCP (cfr. art. 127 cpv. 4 CPP). Tale normativa tiene conto del fatto che nei confronti delle amministrazioni delle contribuzioni, i contribuenti si fanno spesso rappresentare anche da altri gruppi professionali (ad es. fiduciari). Questa normativa non si applica tuttavia alla rappresentanza dinnanzi al Tribunale federale, riservata esclusivamente agli avvocati autorizzati a esercitare la rappresentanza a titolo professionale (cfr. art. 40 cpv. 1 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale; RS 173.110).

La rappresentanza da parte di persone che non sono avvocati non sembra opportuna in tutti i procedimenti dinnanzi alle autorità amministrative, anche se in questo modo l'evoluzione dello stato di presunzione può rendere necessario il cambiamento del rappresentante o il ricorso a titolo complementare a un avvocato. Infatti, dal momento del rinvio a giudizio sussiste in ogni caso l'obbligo di farsi assistere da un avvocato. Un eventuale cambiamento del difensore deve essere effettuato, soprattutto

nell'interesse dell'imputato, già a uno stadio iniziale del procedimento e non solo al momento del rinvio a giudizio. Inoltre, nei procedimenti che la Confederazione conduce secondo la DPA vige in genere l'obbligo di farsi assistere da un avvocato. Nel caso in cui nel medesimo contesto sono avviati un procedimento concernente l'imposta sul valore aggiunto o l'imposta preventiva e un procedimento concernente l'imposta federale diretta è indubbio che l'imputato vorrà farsi rappresentare dalla medesima persona.

Art. 188

Il *capoverso 1* stabilisce che nei casi in cui l'AFC avoca a sé la competenza in materia di procedimenti penali (cfr. art. 185 cpv. 1 secondo periodo AP LIFD/ARS), essa è competente per l'intero procedimento. Diversamente da quanto stabilito nell'articolo 189 AP LIFD/ARS, avocando a sé tale competenza, l'AFC è competente non solo per l'inchiesta ma anche per il giudizio. Questa competenza permane.

Capoverso 2: cfr. il commento all'articolo 183 capoverso 3 AP LIFD/ARS.

Art. 189

La competenza della Confederazione è data anche quando le infrazioni in questione sono state commesse in più Cantoni e uno dei Cantoni interessati fa richiesta all'AFC di condurre l'inchiesta. L'inchiesta assunta dall'AFC consente in questi casi di prescindere dalle frontiere cantonali e agevola ampiamente l'applicazione uniforme del diritto. In questi casi la competenza della Confederazione è limitata all'inchiesta.

Conformemente all'articolo 183 capoverso 2 AP LIFD/ARS, ogni Cantone ha la competenza di perseguire le infrazioni all'imposta federale diretta commesse solo dalle persone che sono contribuenti sul suo territorio. Nel caso dei reati fiscali commessi da contribuenti residenti in più Cantoni, la competenza spetta quindi a più Cantoni. Può sussistere una fattispecie intercantonale se durante il periodo del reato da indagare l'imputato era domiciliato in diversi Cantoni. Poiché, tuttavia, un Cantone non può svolgere inchieste per reati fiscali in un altro Cantone, esso si scontra con i limiti legali del perseguimento penale. Gli obblighi reciproci di comunicazione non consentono di superare questo scoglio. L'inchiesta da parte dell'AFC può quindi rivelarsi opportuna anche quando i presunti reati fiscali sono stati commessi in più Cantoni. Pertanto, in simili situazioni l'intervento della Confederazione avviene in seguito alle limitazioni territoriali dei Cantoni. In questi casi almeno un'amministrazione cantonale delle contribuzioni deve fare richiesta alla Confederazione di condurre l'inchiesta.

Se nello stesso contesto materiale sussiste il sospetto di soppressione di documenti (art. 16 AP DPA/ARS in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS) o di favoreggiamento (art. 17 AP DPA/ARS in combinato disposto con l'art. 180 cpv. 1 AP LIFD/ARS) l'AFC può anche indagare su queste fattispecie complesse.

Capoverso 2: dopo la chiusura dell'inchiesta l'AFC, stende il processo verbale finale il quale non viene notificato soltanto all'imputato, bensì anche alle ammini-

strazioni cantonali delle contribuzioni interessate. In questo modo quest'ultime riprendono la loro competenza procedurale e devono proseguire il procedimento in base ai risultati dell'inchiesta (decreto penale o rinvio a giudizio). Di conseguenza, in virtù dell'articolo 61 DPA esse sono competenti anche per le decisioni relative alle richieste degli imputati di esaminare gli atti e di chiedere provvedimenti d'inchiesta complementari.

Capoverso 3: se nel corso dell'inchiesta dell'AFC emerge che il sospetto iniziale era infondato, l'AFC abbandona autonomamente il procedimento nei confronti di queste persone. Ciò serve a garantire sia l'efficienza sia la certezza del diritto nel procedimento.

Art. 190

Capoverso 1: nella misura in cui il procedimento penale compete alla Confederazione, l'AFC deve informare senza indugio le amministrazioni cantonali delle contribuzioni interessate sull'apertura dell'inchiesta penale. Tale informazione viene effettuata inviando all'amministrazione cantonale delle contribuzioni una copia della decisione di apertura del procedimento intimato alla persona interessata. In questo modo viene chiarita la questione della competenza sia tra le autorità, sia nei confronti delle persone interessate. Ciò consente inoltre di coordinare i procedimenti concernenti le imposte cantonali e comunali con quelli concernenti l'imposta federale diretta.

Capoverso 2: l'AFC conduce i procedimenti in collaborazione con le amministrazioni cantonali delle contribuzioni interessate. Questa collaborazione non è menzionata nell'assistenza amministrativa ai sensi degli articoli 111 e 112 LIFD, ragione per cui l'articolo 190 la stabilisce espressamente per tutti i procedimenti penali fiscali condotti dalla Confederazione. In questo modo è possibile garantire che anche nei casi in cui la Confederazione si assume la competenza, venga tenuto conto degli interessi delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni e che quest'ultime possano condurre di comune intesa i procedimenti da avviare concernenti le imposte cantonali e comunali.

Art. 191

Il *capoverso 1* riprende l'attuale normativa di cui agli articoli 175 capoverso 3 e 186 capoverso 4 LIFD. In questa disposizione è menzionata l'autodenuncia esente da pena per le persone giuridiche, prevista nel diritto vigente e nell'avamprogetto GAFI (art. 181a cpv. 1 LIFD e art. 186a cpv. 2 AP LIFD/GAFI), dato che in futuro solo le persone fisiche potranno essere perseguite penalmente per sottrazione d'imposta e frode fiscale.

Il *capoverso 2* riprende l'attuale normativa di cui all'articolo 178 capoverso 4 LIFD.

Il *capoverso 3* riprende l'attuale normativa di cui all'articolo 187 capoverso 2 LIFD, aggiungendo tuttavia un'ulteriore condizione: l'autore che si autodenuncia (ovvero la persona che ha dedotto l'imposta alla fonte, ma non l'ha riversata all'autorità fiscale) deve adoperarsi seriamente per pagare l'imposta alla fonte dovuta.

Il *capoverso 4* disciplina le conseguenze dell'autodenuncia delle persone che commettono un reato fiscale in quanto autori senza caratteristiche speciali. Rientrano in questa categoria, da un canto, le persone che commettono il reato fiscale insieme all'autore contribuente (correati) e, dall'altro, le persone che commettono il reato fiscale in rappresentanza del contribuente, sia con o senza la conoscenza e la volontà dell'autore edotto dei propri obblighi (cfr. art. 6 cpv. 1 DPA; inoltre «attuare» ai sensi dell'art. 177 cpv. 3 LIFD).

Capoverso 5: soltanto la persona che si è autodenunciata può beneficiare dell'esenzione dalla pena. Le altre persone che hanno partecipato al reato e che si autodenunciano dopo averlo commesso rimangono punibili, poiché manca la condizione secondo cui il reato non è noto ad alcuna autorità fiscale. Per questo motivo, più persone (correi, partecipanti) che hanno commesso insieme un reato fiscale devono autodenunciarsi simultaneamente, se tutte intendono beneficiare dell'esenzione dalla pena. Se l'organo o il rappresentante di una persona giuridica denuncia una sottrazione d'imposta commessa nell'esercizio della sua attività, alla quale non aveva partecipato, non si tratta di un'autodenuncia, bensì di una denuncia ordinaria di un reato. Se invece vi aveva partecipato, solo lui beneficia dell'esenzione dalla pena, mentre gli eventuali correi o partecipanti rimangono punibili.

L'autodenuncia per sé non legittima una pena fissa, poiché quest'ultima non determinerebbe una commisurazione della pena in funzione della colpevolezza. Una pena fissa tiene unicamente conto dell'autodenuncia, ma non delle altre circostanze fondamentali ai fini della commisurazione della pena. Per questo motivo l'attuale normativa secondo cui, in caso di un'autodenuncia deve essere inflitta in ogni caso una multa pari a un quinto dell'imposta sottratta (cfr. art. 175 cpv. 4 e art. 181a cpv. 5 LIFD), non viene ripresa. Si tiene invece conto dell'autodenuncia conformemente ai principi applicabili nell'ambito della commisurazione della pena (art. 47 segg. CP).

Art. 192

Il *capoverso 1*: si basa sull'attuale normativa di cui agli articoli 177 capoverso 3 e 178 capoverso 4 LIFD e disciplina l'autodenuncia esente da pena per le persone coinvolte in un reato (istigazione e complicità).

Capoverso 2: se l'organo o il rappresentante di una persona giuridica denuncia una sottrazione d'imposta commessa nell'esercizio della sua attività, alla quale non aveva partecipato, non si tratta di un'autodenuncia, bensì di una denuncia ordinaria di un reato. Se invece vi aveva partecipato, solo lui beneficia dell'esenzione dalla pena, mentre gli eventuali correi o partecipanti rimangono punibili. Si rimanda inoltre al commento all'articolo 193 capoverso 5 AP LIFD/ARS.

Oltre all'autodenuncia esente da pena, anche i motivi d'impunità di cui agli articoli 52 segg. CP determinano una rinuncia al procedimento penale (cfr. art 2 in combinato disposto con gli art. 180 e 191 AP LIFD/ARS). È segnatamente possibile prescindere dal procedimento penale o dal rinvio a giudizio nei casi in cui l'autore ha risarcito il danno e adempie le condizioni per la sospensione condizionale della pena, o

se l'interesse del pubblico e del danneggiato all'attuazione del procedimento penale è di scarsa importanza. Con riferimento ai reati fiscali, un caso di importanza esigua sussiste ad esempio quando non viene dichiarato come valore patrimoniale un libretto di risparmio di meno di 1000 franchi sul quale non avvengono flussi di valore e di conseguenza non vengono dichiarati come reddito nemmeno i relativi proventi. In situazioni simili l'imposta sul reddito sottratta (nel caso dei Cantoni anche l'imposta sulla sostanza) e quindi il risultato del reato sono comparativamente esigui. Tra i casi di importanza esigua rientra pure la mancata dichiarazione di un reddito accessorio (ad es. da un'attività di relatore) se il contribuente consegue diversi redditi accessori di questo tipo e se è possibile imputargli soltanto una colpa ridotta. In vista dell'applicazione dell'articolo 53 CP, nei procedimenti penali fiscali occorre quindi osservare quanto segue:

nel caso dei reati fiscali che si prefiggono una riduzione dell'imposta, il risultato del reato corrisponde all'imposta sottratta. È in questa misura che la comunità e quindi la collettività sono danneggiate. Il contribuente onesto deve compensare la perdita risultante dalle imposte sottratte con un maggiore onere fiscale. Infatti, egli non sopporta soltanto il proprio onere fiscale, ma in parte anche quello degli evasori fiscali. Di conseguenza, ai sensi dell'articolo 53 CP i danneggiati sono la comunità e indirettamente gli altri contribuenti. Il danno è tuttavia meramente temporaneo se l'autore, dopo averlo causato lo ripara – ovvero paga l'imposta dovuta. Nei casi in cui l'imposta dovuta è pagata retroattivamente, non è possibile prescindere dal procedimento penale fondandosi sull'articolo 53 CP. Un simile modo di procedere corrisponderebbe a un'amnistia generale permanente. La sottrazione d'imposta comporterebbe in questa ipotesi il solo pagamento del (ricupero) d'imposta dovuta in ogni caso. In sostanza, solo perché paga (comunque) le imposte, chi viola la legge sarebbe trattato nel medesimo modo di chi sin dal principio si è comportato conformemente alla legge. Un siffatto risultato sarebbe anche in contraddizione con le disposizioni relative alla prima autodenuncia esente da pena.

Art. 193

Capoverso 1: al momento è pendente una revisione che ha per oggetto l'adeguamento alle disposizioni generali del CP delle sanzioni penali e delle disposizioni in materia di prescrizione della LIFD e della LAID¹⁸. I termini di prescrizione ivi previsti sono ripresi nell'avamprogetto GAFI (cfr. art. 189 cpv. 1 AP LIFD/GAFI). I termini di prescrizione sanciti all'articolo 196 sono retti per analogia dallo stato di questa revisione, con le seguenti eccezioni:

- l'inizio del decorso dei termini è retto dalle normative della parte generale del CP (art. 98 CP). Di conseguenza, gli inizi speciali dei termini sanciti nel diritto vigente e ripresi dalla revisione sopra menzionata vengono abbandonati;
- conformemente al principio applicabile del diritto penale, il termine di prescrizione dell'azione penale per tentativo di sottrazione d'imposta si basa sul termi-

¹⁸ FF 2012 2543

ne di prescrizione del delitto consumato. È quindi abrogato il termine speciale di prescrizione per il tentativo di sottrazione d'imposta.

Ad eccezione dell'inosservanza di prescrizioni d'ordine, il termine di prescrizione per le azioni penali è di 15 anni.

I reati in ambito di criminalità economica si prescrivono in linea di massima in 15 anni, poiché per questi reati è di regola comminata una pena detentiva superiore a tre anni (cfr. art. 97 cpv. 1 lett. b CP, ad es. in combinato disposto con l'art. 146 CP). Di regola, quando vengono commessi simili reati, le autorità di perseguimento penale ne vengono a conoscenza entro un termine utile, poiché i danneggiati sporgono denuncia. Diversamente da questi reati, i reati fiscali non sono sempre manifesti, sebbene il risultato del reato commesso sia in genere grave. Nella maggior parte dei casi il sospetto di un reato fiscale insorge solo molto tempo dopo che è stato commesso. I termini di prescrizione comparativamente lunghi sono pertanto giustificati dal fatto che le probabilità di scoperta dei reati fiscali sono esigue. Solo in questo modo è possibile impedire che al momento della loro scoperta, i reati fiscali siano prossimi alla prescrizione o addirittura già prescritti. Questo concetto è già perseguito nel disegno di legge federale concernente un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP¹⁹ che attualmente si trova in Parlamento per delibera.

Se prima della scadenza del termine di prescrizione è stata pronunciata una sentenza di prima istanza, la prescrizione si estingue (art. 97 cpv. 3 CP). Questo principio si applica anche ai procedimenti penali fiscali (cfr. art. 333 cpv. 6 lett. d). Per questo motivo è possibile stralciare l'articolo 184 capoverso 2 AP LIFD/aggiornamento LIFD rispettivamente l'articolo 189 capoverso 2 AP LIFD/aggiornamento LIFD, entrambi previsti nella revisione volta ad adeguare e aggiornare la LIFD e la LAID.

Capoverso 2: nel quadro della revisione del diritto in materia di prescrizione²⁰, entrata in vigore il 1° ottobre 2002, sono state abrogate le normative concernenti l'interruzione e la sospensione della prescrizione dell'azione penale. L'articolo 11 capoverso 3 DPA è stato invece espressamente mantenuto (cfr. art. 333 cpv. 6 lett. c CP). Questa disposizione non si applica, perché provocherebbe una proroga sproporzionata dei termini di prescrizione già previsti.

Capoverso 3: nel campo d'applicazione della DPA si considera sentenza di prima istanza la decisione penale ai sensi dell'articolo 70 DPA.

I termini di prescrizione della pena ammontano a:

- cinque anni per le multe (conformemente all'art. 11 cpv. 4 DPA in combinato disposto con l'art. 180 AP LIFD/ARS; attuale art. 121 cpv. 1 in combinato disposto con l'art. 185 cpv. 2 LIFD);
- cinque anni per le pene pecuniarie (conformemente all'art. 99 cpv. 1 lett. e CP in combinato disposto con l'art. 333 cpv. 1 CP risp. con gli art. 2 DPA e 180 AP LIFD/ARS);

¹⁹ FF 2012 2543, http://www.admin.ch/ch/i/ff/2012/index0_12.html

²⁰ RU 2002 2986

- 15 anni per le pene detentive (conformemente all'art. 99 cpv. 1 lett. d CP in combinato disposto con l'art. Art. 333 cpv. 1 CP risp. con gli art. 2 DPA e 180 AP LIFD/ARS).

Poiché questi termini e il loro decorso risultano dai principi generali, non è necessaria una regolamentazione di diritto speciale.

Art. 194

In seguito all'estensione delle fattispecie ai delitti e ai crimini, è ora possibile pronunciare pene pecuniarie. Le pene pecuniarie devono essere riscosse secondo le stesse normative applicate alle multe e alle spese riscosse nel procedimento penale fiscale (cfr. attuale art. 185 cpv. 1 LIFD risp. art. 194 AP LIFD/ARS). Solo quando la pena pecuniaria non viene pagata e non può essere riscossa in via esecutiva, si applicano le normative della parte generale del CP (art. 36 CP).

Il campo d'applicazione dell'attuale articolo 185 capoverso 1 LIFD viene pertanto esteso alla riscossione di pene pecuniarie.

L'articolo 194 rimanda, tra l'altro, all'articolo 166. Anche quest'ultimo viene completato con le pene pecuniarie.

Art. 195

L'articolo 195 capoverso 1 riprende a livello materiale l'attuale articolo 196 capoverso 1, adeguandolo all'estensione e alla nuova formulazione delle fattispecie penali e alle nuove sanzioni ad esse correlate (pene pecuniarie). Esso tiene inoltre conto del fatto che in virtù dell'articolo 70 CP devono essere confiscati i risparmi fiscali conseguiti illecitamente (art. 333 cpv. 1 CP risp. art. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 180 AP LIFD/ARS).

Art. 196

L'articolo 196 capoverso 1 AP LIFD/ARS riprende a livello materiale l'attuale articolo 197 capoverso 1 LIFD, adeguandolo all'estensione e alla nuova formulazione delle fattispecie penali e alle nuove sanzioni ad esse correlate (pene pecuniarie).

Art. 197

L'articolo 197 AP LIFD/ARS riprende, con una nuova numerazione degli articoli, l'attuale articolo 198 LIFD.

Art. 198

A seguito della nuova struttura, questo numero d'articolo è superfluo.

Art. 220b

Le nuove disposizioni penali si applicano in linea di principio soltanto alle fattispecie che si sono realizzate dopo la loro entrata in vigore. Queste disposizioni sono tuttavia applicabili in caso di reati commessi prima della loro entrata in vigore, ma giudicati dopo, se il nuovo diritto è più favorevole all'autore (cfr. anche l'avamprogetto GAFI, stato della consultazione, n. 2.4.3). Questa normativa sancita all'articolo 2 CP si applica a tutte le disposizioni di contenuto normativo, e pertanto in particolare anche alla prescrizione. Di conseguenza non è necessario sancirla espressamente nella LIFD.

In linea di massima, a partire dalla loro entrata in vigore, le disposizioni di contenuto normativo formale (prescrizioni procedurali) si applicano a tutti i procedimenti in corso. Tuttavia, poiché la presente legge comporta modifiche fondamentali del diritto procedurale, occorre derogare a questo principio di diritto generale. A tale scopo è necessaria una base legale. L'articolo 220*b* statuisce pertanto che le nuove disposizioni di contenuto normativo formale si applicano soltanto ai procedimenti aperti dopo la loro entrata in vigore, mentre a tutti i casi ancora pendenti si applica il diritto (formale) anteriore.

3.6 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

Di seguito si rimanda al commento alla LIFD nella misura in cui la normativa della LAID corrisponde a quella della LIFD.

L'articolo 333 capoverso 1 CP dichiara le disposizioni generali del CP applicabili ai reati previsti da altre leggi federali, qualora queste non stabiliscano disposizioni sulla materia. La LAID è certamente una legge federale. Tuttavia, i reati in ambito di imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni non costituiscono infrazioni alla LAID, bensì alle leggi fiscali cantonali emanate in base alla LAID. Per questo motivo l'articolo 333 capoverso 1 CP non è applicabile ai procedimenti penali fiscali che hanno per oggetto infrazioni alle leggi fiscali cantonali. Poiché in virtù dell'articolo 58 AP LIFD/LAID i Cantoni sono tenuti a perseguire e giudicare i reati fiscali secondo le disposizioni della DPA, tramite il rinvio di cui all'articolo 2 DPA le disposizioni generali del CP si applicano anche a questi procedimenti penali fiscali. Di conseguenza non è necessaria una normativa speciale che dichiari applicabile la parte generale del CP.

Art. 39 cpv. 3, cpv. 3^{bis} – 3^{quater}

Cfr. il commento all'articolo 112 AP LIFD/ARS.

Art. 53

Capoverso 4: cfr. il commento all'articolo 153 capoverso 1^{bis} AP LIFD/ARS.

Art. 55

L'articolo 55 AP LAID/ARS riprende l'attuale fattispecie oggettiva e soggettiva della violazione degli obblighi procedurali ai sensi dell'articolo 55 LAID.

Cfr. il commento all'articolo 174 AP LIFD/ARS. Diversamente dalla fattispecie analoga della LIFD, nell'ambito della LAID deve essere menzionata la negligenza, perché l'articolo 333 capoverso 7 CP si riferisce solo alle leggi federali. Il tentativo non è punibile (art. 105 cpv. 2 CP e art. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 58 cpv. 1 AP LAID/ARS).

Art. 55a

Cfr. l'attuale articolo 56 capoverso 4 primo trattino LAID e il commento all'articolo 175 AP LIFD/ARS. Per quanto riguarda l'istigazione/la complicità, si veda l'articolo 5 DPA in combinato disposto con l'articolo 58 capoverso 1 AP LAID/ARS.

Art. 55b

Cfr. l'attuale articolo 56 LAID e il commento all'articolo 176 AP LIFD/ARS.

Art. 55c

Cfr. l'articolo 59 capoverso 1 lettera a AP LAID/GAFI e il commento all'articolo 177 AP LIFD/ARS.

Art. 55d

Cfr. l'attuale articolo 57 capoverso 4 LAID e il commento all'articolo 178 AP LIFD/ARS.

Art. 55e

Cfr. l'attuale articolo 59 capoverso 1 secondo trattino LAID e il commento all'articolo 179 AP LIFD/ARS.

Art. 56

L'articolo 56 AP LAID/ARS riprende a livello materiale la disposizione di cui all'articolo 16 AP DPA/ARS. In linea di principio il rinvio dell'articolo 58 AP LAID/ARS comprende anche le disposizioni penali di cui all'articolo 16 AP DPA/ARS. Il suo tenore si limita tuttavia alla legislazione amministrativa della Confederazione e non comprende quella dei Cantoni. Per questo motivo non è sufficiente un mero rinvio all'articolo 16 AP DPA/ARS, e occorre adeguare in maniera corrispondente la fattispecie penale. In questo modo si tiene anche conto del principio secondo cui le disposizioni penali devono descrivere chiaramente il comportamento punibile.

Art. 57

L'articolo 57 AP LAID/ARS riprende a livello materiale la disposizione di cui all'articolo 17 AP DPA/ARS. Cfr. inoltre il commento all'articolo 56 AP LAID/ARS.

Art. 58

Capoversi 1 e 2: cfr. il commento all'articolo 180 capoversi 1 e 2 AP LAID/ARS.

Art. 58a

Conformemente al *capoverso 1* il perseguimento dei reati fiscali spetta alla stessa autorità alla quale compete la procedura amministrativa.

Capoverso 2: cfr. il commento all'articolo 183 capoverso 3 AP LIFD/ARS.

Capoverso 3: cfr. il commento all'articolo 183 capoverso 4 AP LIFD/ARS.

Art. 58b

Cfr. il commento all'articolo 184 AP LIFD/ARS.

Art. 59

Cfr. il commento all'articolo 187 AP LIFD/ARS.

Art. 59a

Cfr. il commento all'articolo 181 AP LIFD/ARS.

Art. 59b

Cfr. il commento all'articolo 182 AP LIFD/ARS.

Art. 60

Capoverso 1: cfr. gli attuali articoli 56 capoverso 1^{bis} e 59 capoverso 2^{bis} LAID come pure, per quanto riguarda le persone giuridiche, l'articolo 57b capoverso 1 LAID e l'articolo 59a capoverso 2 AP LAID/GAFI. Cfr. inoltre il commento all'articolo 191 capoverso 1 AP LIFD/ARS.

Capoverso 2: cfr. l'attuale articolo 56 capoverso 5 LAID. Cfr. inoltre il commento all'articolo 191 capoverso 2 AP LIFD/ARS.

Capoverso 3: cfr. l'attuale articolo 59 capoverso 2^{ter} LAID. Cfr. inoltre il commento all'articolo 191 capoverso 3 AP LIFD/ARS.

Capoverso 4: cfr. l'attuale articolo 56 capoverso 3^{bis} LAID. Cfr. il commento all'articolo 191 capoverso 4 AP LIFD/ARS.

Capoverso 5: cfr. il commento all'articolo 191 capoverso 5 AP LIFD/ARS.

Cfr. inoltre l'attuale articolo 56 capoverso 1^{ter} LAID concernente l'autodenuncia che non adempie le condizioni dell'autodenuncia esente da pena.

Art. 60a

Cfr. l'attuale articolo 56 capoverso 3^{bis} LAID. Cfr. inoltre il commento all'articolo 192 AP LIFD/ARS.

Art. 61

Per quanto riguarda i termini di prescrizione cfr. l'articolo 58 capoverso 1 e 2 AP LAID concernente l'adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP nonché l'articolo 60 capoverso 1 AP LAID/GAFI.

Per quanto riguarda la sentenza di prima istanza cfr. l'articolo 58 capoverso 3 AP LAID concernente l'adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP.

Cfr. inoltre il commento all'articolo 193 AP LIFD/ARS.

Art. 72xxx

Ai Cantoni deve essere accordato un termine entro il quale devono adeguare le loro leggi fiscali. Come per le altre modifiche della LAID, viene proposto un termine di due anni.

Art. 78f

Cfr. il commento all'articolo 220b AP LIFD/ARS.

3.7 Legge federale sull'imposta preventiva

Indicazione generale e art. 5 cpv. 1^{bis}

In tutta la LIP il termine «Amministrazione federale delle contribuzioni» è sostituito con «AFC». L'indicazione generale serve a questo scopo. L'abbreviazione è introdotta all'articolo 5 capoverso 1^{bis} AP LIP.

Art. 36

Il capoverso 1 dell'attuale articolo 36 LIP rimane immutato e corrisponde a livello materiale all'attuale articolo 111 capoverso 1 primo periodo LIFD. Il capoverso 2 concernente l'assistenza di altre autorità rispetto alle autorità fiscali è invece formulato in modo identico all'articolo 112 capoverso 1 AP LIFD/ARS.

Nei capoversi 3 e 4 sono sanciti i medesimi obblighi di comunicazione di cui all'articolo 112 capoversi 1^{bis} e 1^{ter} AP LIFD/ARS. Le eccezioni agli obblighi di assistenza e di comunicazione sono disciplinati in maniera analoga all'articolo 112 capoverso 3 AP LIFD/ARS. I capoversi 7 e 8 riprendono a livello materiale l'attuale normativa di cui all'articolo 36 capoversi 3 e 4 LIP.

4 Ripercussioni

Al momento non è ancora possibile stimare il maggiore onere finanziario e di personale eventualmente causato dalle modifiche proposte. Questo onere verrà specificato ulteriormente nel corso degli ulteriori lavori. È comunque possibile constatare già ora che le modifiche consecutive al disegno di legge interesseranno principalmente i Cantoni e meno la Confederazione. Secondo una valutazione provvisoria ci si devono attendere le ripercussioni illustrate di seguito.

4.1 Ripercussioni per la Confederazione

Dai presenti disegni di legge non risultano modifiche fondamentali per la Confederazione in ambito di imposte indirette. Gli obblighi reciproci di comunicazione e il fatto che tutte le autorità fiscali possano impiegare gli stessi mezzi per accertare le circostanze determinanti comportano in ogni caso un migliore coordinamento dell'indagine delle fattispecie e quindi una semplificazione.

Nell'ambito delle imposte dirette ci sono novità fondamentali che si ripercuotono soprattutto sui Cantoni, poiché per le amministrazioni cantonali delle contribuzioni i mezzi d'indagine e i procedimenti vengono interamente reimpostati. Se l'avamprogetto GAFI entrerà in vigore come previsto, per l'acquisizione delle prove in caso di sospetto di reati fiscali qualificati risulterà un maggiore onere, poiché occorrerà dimostrare ad esempio elementi fattuali complessi, caratterizzati da astuzia. Se le amministrazioni cantonali delle contribuzioni non ottengono gli ulteriori provvedimenti d'inchiesta previsti nel presente disegno, è probabile che i casi vengano delegati alla Confederazione. Ciò determinerebbe un'estensione della competenza dell'AFC, che sarebbe quindi tenuta a condurre molti più procedimenti rispetto a oggi. Ne risulterebbe un maggiore fabbisogno di risorse. Tale fabbisogno non può ancora essere stimato in considerazione delle revisioni tuttora pendenti e delle incertezze attuali in merito alle competenze.

In seguito al presente progetto, il numero dei procedimenti condotti dall'AFC non dovrebbe variare in maniera significativa, poiché la maggior parte dei procedimenti attualmente condotti dall'AFC presenta un rapporto a livello intercantonale. Di conseguenza non si profila alcuna variazione nel dispendio delle risorse.

Attualmente non è chiaro in che modo le modifiche si ripercuotono sulle entrate della Confederazione e se ci sono da attendere maggiori o minori entrate. L'esecuzione più sistematica del diritto penale fiscale, resa possibile dai nuovi mezzi d'indagine, potrebbe determinare una maggiore frequenza delle condanne. Tuttavia, il presente disegno non si prefigge di conseguire maggiori entrate da multe o pene pecuniarie, né la loro entità è rilevante per il bilancio della Confederazione. Il fatto che ora le persone giuridiche non dovranno più rispondere delle proprie imposte sottratte, ma solo le persone fisiche che agiscono per conto loro, potrebbe comportare minori entrate da multe (e ora da pene pecuniarie), in particolare se, nel caso delle grandi imprese, non è possibile scoprire la persona fisica che agisce o è impossibile dimostrarne la colpevolezza, oppure se la persona fisica condannata non è in grado di pagare l'elevata multa/pena pecuniaria. Inoltre, le minori entrate risultano anche dal fatto non sarà più possibile cumulare le multe nell'ambito delle imposte dirette. L'applicazione del principio dell'inasprimento della pena (contrariamente al cumulo

delle multe) non determina obbligatoriamente multe meno elevate. Infatti, per attenuare le conseguenze del cumulo, già oggi nella prassi vengono spesso comminate multe singole meno elevate di quanto sarebbe opportuno.

La possibilità concessa alle autorità fiscali di accedere ai dati bancari nell'ambito dei procedimenti per sottrazione delle imposte dirette non ha ripercussioni sulla politica di assistenza amministrativa in materia fiscale della Svizzera nei confronti dell'estero. Per contro, l'applicazione delle attuali convenzioni per evitare le doppie imposizioni nei confronti degli Stati, con i quali la Svizzera ha concluso convenzioni per evitare le doppie imposizioni secondo lo standard dell'OCSE, offre maggiori possibilità. Con l'assistenza amministrativa la Svizzera potrà chiedere a questi Stati le informazioni bancarie, se sussiste il sospetto di un reato fiscale, ovvero se è stato aperto un procedimento penale fiscale. È pertanto presumibile che aumenterà il numero delle richieste di assistenza amministrativa presentate all'estero da parte della Svizzera, ovvero soprattutto da parte delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Questo aumento delle procedure di assistenza amministrativa si ripercuoterà sicuramente sul fabbisogno di personale del Servizio per lo scambio d'informazioni in materia fiscale (SEI) dell'AFC. Al momento neppure questo dato può essere quantificato più precisamente, ma sarà costantemente aggiornato e pubblicato.

4.2 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni

Attualmente i Cantoni conducono ogni anno circa 4000–6000 procedimenti per sottrazione d'imposta. In futuro una parte non trascurabile di questi casi potrebbe rientrare in una delle nuove fattispecie di frode fiscale. Fino ad oggi, infatti, le sottrazioni d'imposta commesse con astuzia rientravano nella stessa fattispecie di quelle commesse senza astuzia. L'applicabilità della DPA ai procedimenti penali fiscali e quindi anche ai procedimenti per sottrazione d'imposta delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni comporta cambiamenti notevoli per i Cantoni, non da ultimo di genere organizzativo. Non rimangono altre alternative, se si intende fondare il diritto penale fiscale su basi moderne.

Le autorità cantonali competenti incaricate dell'esecuzione dell'imposta federale diretta conducono già oggi i procedimenti per sottrazione d'imposta. L'applicabilità della DPA va di pari passo con un notevole ampliamento dei mezzi d'indagine a disposizione delle autorità fiscali per tutti i procedimenti penali fiscali. Come finora la maggior parte dei casi dovrebbe poter essere portata a termine senza grande dispendio. Le autorità fiscali sono però confrontate con oneri nettamente superiori a quelli attuali, soprattutto nei casi in cui le possibilità d'inchiesta procedurali devono essere pienamente sfruttate. In particolare l'audizione dei testimoni e delle persone tenute a fornire informazioni, l'organizzazione e l'esecuzione di perquisizioni domiciliari e le procedure di ricorso possono comportare in parecchi casi notevoli oneri nella conduzione dei procedimenti. In seguito ai nuovi provvedimenti d'inchiesta della DPA è presumibile che le amministrazioni cantonali delle contribuzioni debbano disporre di un numero maggiore di esperti o provvedere al perfezionamento degli attuali specialisti. Per le amministrazioni cantonali e comunali delle contribuzioni sono pertanto previste ripercussioni in termini di effettivi di personale e dei

rispettivi costi di formazione e di investimento. Al momento non è ancora possibile quantificare l'entità di queste maggiori spese.

Attualmente la vigente fattispecie della frode fiscale è giudicata in modo analogo alla sottrazione d'imposta. Sebbene questa fattispecie sia frequentemente adempiuta – perlomeno con riferimento ai suoi elementi costitutivi oggettivi (è sufficiente utilizzare una falsa contabilità) – nella prassi i procedimenti per frode fiscale sono estremamente rari. I tribunali penali devono pertanto occuparsi solo raramente di reati fiscali, ragione per cui l'eliminazione di questi procedimenti non dovrebbe ripercuotersi in modo tangibile sulle autorità giudiziarie penali cantonali.

Si devono invece attendere notevoli cambiamenti per un altro motivo: in futuro i tribunali penali saranno competenti per il giudizio dei reati fiscali nei casi in cui l'imputato chiede il rinvio a giudizio oppure se per la frode fiscale o la frode fiscale qualificata risulta opportuna la pena detentiva. Nel diritto vigente la competenza di giudicare i ricorsi contro le condanne inflitte per reati fiscali spetta alle commissioni cantonali di ricorso e ai tribunali amministrativi cantonali. In virtù delle modifiche proposte, questi casi rientreranno d'ora in poi nella competenza dei tribunali penali. Le attuali commissioni cantonali di ricorso rispettivamente i tribunali amministrativi cantonali perdono quindi la loro competenza di giudicare le infrazioni fiscali. Il loro onere di lavoro si sposta quindi in direzione delle autorità penali. Quest'ultime devono acquisire conoscenze specialistiche affinché in futuro possano effettuare qualificazioni fiscali ed eventualmente calcolare le imposte sottratte. Di conseguenza, presso i giudici e i pubblici ministeri vi è una notevole necessità di formazione.

Nel corso dei lavori ulteriori si tratterà di quantificare i maggiori oneri finanziari e di personale consecutivi alle modifiche proposte.

4.3 Ripercussioni per l'economia

Queste modifiche non comportano ripercussioni per l'economia.

5 Aspetti giuridici

5.1 Costituzionalità e legalità

Le modifiche proposte si fondano sulle medesime basi costituzionali degli atti da modificare:

secondo l'articolo 129 capoverso 1 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 (Cost.; RS 101), la Confederazione emana principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. Secondo il capoverso 2 della medesima disposizione l'armonizzazione si estende tra l'altro alla procedura e alle disposizioni penali. Conformemente all'articolo 123 capoverso 2 Cost. l'organizzazione dei tribunali compete invece ai Cantoni.

La competenza legislativa della Confederazione in materia di imposta sul valore aggiunto risulta dall'articolo 130 Cost., mentre quella in materia di imposta preventiva e di tasse di bollo risulta dall'articolo 132 Cost. Nella fattispecie si tratta di un'ampia competenza legislativa federale che comprende anche il diritto procedurale.

5.2 Conciliabilità con gli impegni internazionali della Svizzera

Il presente disegno di legge è conciliabile con gli impegni internazionali della Svizzera. In qualità di Stato firmatario, in particolare della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, la Svizzera è tenuta ad attuare le corrispondenti disposizioni e a riprendere la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. Tutti i procedimenti penali fiscali rimandano alla DPA. In questo modo sono garantiti il rispetto sistematico dei principi del diritto penale nei procedimenti, i diritti concessi dal diritto penale agli imputati, la chiara definizione dei provvedimenti d'inchiesta a disposizione nonché la proporzionalità della loro applicazione.

5.3 Subordinazione al freno alle spese

Il progetto non prevede alcun assoggettamento al freno alle spese (art. 159 cpv. 3 lett. b Cost.).

Consultazione