



Documentazione

Data: 02.07.2014

Diritto penale fiscale: fattispecie, procedura, competenze

1. Fattispecie

Nel diritto vigente delle imposte dirette la riduzione illecita delle imposte può essere punita sia come sottrazione d'imposta (a causa del risultato) sia come frode fiscale (a causa dell'abuso della fiducia). La fattispecie penale della sottrazione d'imposta copre tutti i casi di riduzione illecita di imposte: sia le fattispecie semplici che quelle complesse, sia la sottrazione di importi esigui che quella di importi elevati e molto elevati sono infatti raccolte nella stessa fattispecie penale. La frode fiscale punisce per contro l'uso di documenti falsi o alterati per commettere una sottrazione d'imposta e quindi l'atto del reato e non il suo risultato. Di conseguenza esistono casi in cui una persona può essere punita due volte per la stessa fattispecie. La revisione del diritto penale fiscale si prefigge di eliminare questa situazione. La frode fiscale non dovrà più costituire una seconda fattispecie penale autonoma, ma dovrà coprire le forme qualificate della sottrazione d'imposta. Rispetto alla sottrazione d'imposta, questa cosiddetta fattispecie penale qualificata è adempiuta nei casi in cui la sottrazione d'imposta è stata commessa con astuzia. Le fattispecie e le sanzioni dovrebbero essere impostate nel modo seguente:

Classificazione di diritto penale	Fattispecie	Sanzione	
Inosservanza di prescrizioni d'ordine	Violazione di obblighi di cooperazione	Multa (massimo CHF 10 000)	Come finora
Contravvenzioni	Violazione di obblighi procedurali	--	Come finora
	Sottrazione d'imposta	In linea di principio fissa per importi superiori delle multe; importi inferiori delle multe per sottrazione d'imposta dovuta a negligenza	Pena (nuovo)

Delitto	Frode fiscale (sottrazione d'imposta commessa con astuzia)	Pena pecuniaria o detentiva più multa, il cui importo corrisponde a quella multa che viene comminata per il reato non commesso subdolamente.	Caratteristiche e pena (nuovo)
---------	--	--	--------------------------------

Nel diritto vigente le fattispecie penali delle imposte indirette sono strutturate secondo questo concetto.

2. Procedure – Mezzi d'inchiesta – Protezione giuridica

In futuro il diritto procedurale applicabile a tutti i procedimenti penali fiscali dovrebbe essere in linea di principio la legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA). In questo modo è possibile non solo unificare, ma anche trattare allo stesso modo sul piano del diritto procedurale i procedimenti relativi alle imposte dirette e a quelle indirette. Il Consiglio federale ha comunque conferito il mandato di esaminare i vantaggi e gli svantaggi dell'applicazione del DPA e del Codice di procedura penale (CPP) e di mettere a confronto i due atti normativi. Se motivi essenziali depongono a favore del CPP, in deroga al principio adottato per i procedimenti penali fiscali vale il CPP.

Nel diritto vigente in materia di imposte dirette i procedimenti penali fiscali sono condotti secondo le regole della procedura di tassazione, motivo per cui è spesso molto difficile accertare la fattispecie determinante. Il DPA e il CPP forniscono mezzi d'inchiesta efficaci per i procedimenti penali fiscali. Essi permettono non solo di interrogare l'imputato, ma anche di interrogare terzi e testimoni, richiedere la presentazione di atti nonché adottare provvedimenti coattivi (soprattutto la perquisizione domiciliare e personale nonché il sequestro di mezzi di prova e beni). Simili provvedimenti coattivi possono essere predisposti solo da funzionari specialmente istruiti a tal fine e nel rispetto del principio di proporzionalità. Per contro i diritti dell'imputato saranno tutelati, come finora, dalle garanzie previste dalla Costituzione. Il riesame da parte di un tribunale sarà possibile anche in caso di applicazione del diritto penale amministrativo: rispetto al diritto vigente gli interessati hanno ora la possibilità di ricorrere ai rimedi giuridici già contro le singole operazioni d'inchiesta e di richiedere in tal modo il riesame da parte di un tribunale dei provvedimenti predisposti. Al termine dell'inchiesta, in caso di applicazione del DPA l'imputato potrà inoltre chiedere che il caso sia giudicato da un tribunale penale.

3. Accesso a dati presso le banche

Secondo il diritto vigente in tutti i procedimenti penali della Confederazione e delle autorità penali, queste autorità possono acquisire dati e informazioni direttamente presso le banche. Ciò vale anche per i procedimenti penali che riguardano le imposte indirette. Questo provvedimento d'inchiesta si è dimostrato uno strumento importante per chiarire la fattispecie anche nel perseguimento di reati fiscali. È uno strumento d'inchiesta che è disponibile secondo sia il DPA sia il CPP. Il Consiglio federale ha comunque riconosciuto che questa tematica è particolarmente delicata e pertanto ha deciso che le amministrazioni cantonali delle contribuzioni necessitano di un'autorizzazione per ottenere dati dalle banche. Il Governo resta ancorato a questa disposizione prevista nell'avamprogetto. Nella procedura di consultazione è stato criticato il fatto che sarà il direttore dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni a concedere tale autorizzazione poiché quest'ultimo non godrebbe di sufficiente indipendenza. È stato chiesto che venga designata un'altra autorità. Di queste riserve si terrà conto, nel senso che si dovrà dichiarare competente un'altra autorità designata dai Cantoni. Il requisito dell'autorizzazione è una peculiarità dei procedimenti penali condotti dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. In questo modo si intende ovviare al timore che un procedimento penale possa essere avviato segnatamente allo scopo di ottenere informazioni destinate alla procedura di tassazione.

4. Competenze

I Cantoni sono competenti per l'applicazione della legge sull'imposta federale diretta (LIFD), mentre l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) è competente per la relativa vigilanza. Il controllo e l'esecuzione delle imposte indirette compete alla sola Confederazione mentre le procedure sono condotte dall'AFC e, nel caso dell'imposta sulle importazioni (IVA), dall'Amministrazione federale delle dogane (AFD).

Il principio della competenza delle autorità fiscali per l'applicazione delle leggi tributarie deve in linea di massima essere osservato. Il nuovo concetto delle fattispecie penali ha come conseguenza che l'Amministrazione delle contribuzioni è competente anche per il perseguimento della frode fiscale, poiché quest'ultima costituirà in futuro un caso qualificato di sottrazione d'imposta. D'altro canto, in tutti i procedimenti penali potrà essere richiesto un giudizio da parte di un tribunale penale e quindi anche nel caso della sottrazione d'imposta. Inoltre, i tribunali penali rimangono competenti per comminare una pena detentiva. La ripartizione esistente delle competenze tra Confederazione e Cantoni viene pertanto mantenuta. La vigilanza dell'AFC sull'imposta federale diretta comporta come finora una competenza d'inchiesta: l'AFC può assumersi un'inchiesta se un Cantone non procede al perseguimento penale nonostante l'AFC l'abbia richiesto. Inoltre, può assumersi le inchieste se vi sono indizi che i reati fiscali siano stati commessi in più Cantoni e uno dei Cantoni interessati ne fa richiesta.

Se in base all'esito dell'esame (cfr. n. 2) si optasse invece per l'applicazione del CPP quale diritto procedurale, per il perseguimento dei reati fiscali saranno competenti nella maggior parte dei casi i tribunali. In questo caso la competenza sarà stabilita sulla base del CPP.

5. Altre misure di revisione

Tra le altre misure di riforma rientra il disciplinamento uniforme degli obblighi di comunicare nella legislazione in materia di IVA, imposta preventiva e di imposta federale diretta nonché nel Codice penale. Finora vale solo il diritto di comunicazione. In futuro, in caso di indizio di presunte infrazioni fiscali, le autorità amministrative, penali e giudiziarie svizzere dovranno darne comunicazione alle autorità fiscali. Nell'impostazione di questa assistenza amministrativa occorre prendere in considerazione le disposizioni vigenti per le diverse autorità di vigilanza in materia di assistenza amministrativa. Questa estensione non contribuisce solo a una migliore applicazione del diritto tributario, ma anche a coordinare le procedure e a evitare pene eccessive.

Nel diritto vigente delle imposte dirette, la persona giuridica è penalmente responsabile della sottrazione della propria imposta. Le persone fisiche che agiscono per suo conto possono essere perseguite per complicità o istigazione. In questo caso occorre attuare – come vale già in materia di imposte indirette – il principio generale penale secondo cui in linea di massima la responsabilità penale può essere attribuita solo alle persone fisiche. La punibilità delle persone giuridiche viene pertanto soppressa. Per colmare lacune nell'imposizione delle pene è necessario istituire regolamentazioni sussidiarie per completare questa misura di riforma.

6. Passi finora compiuti in ambito di revisione

Con una mozione del 17 giugno 2010 il consigliere agli Stati Rolf Schweiger ha chiesto un'ampia revisione del diritto penale fiscale (10.3493). Il tradizionale rapporto di fiducia specificamente svizzero tra i cittadini e lo Stato dovrebbe essere salvaguardato. Gli elementi principali 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 29 maggio 2013 il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di svolgere fino al 30 settembre 2013 una procedura di consultazione presso i Cantoni, i partiti politici e le associazioni mantello dell'economia al fine di uniformare il diritto penale fiscale.

7. Statistiche sulle fattispecie penali

L'AFC pubblica sul proprio sito Internet¹ diverse cifre concernenti procedimenti penali fiscali e procedimenti conclusi dai Cantoni a seguito di autodenuunce esenti da pena.

Autorità dirigente	Tipo d'imposta	Fattispecie	2009	2010	2011	2012	2013
Amministrazione cantonale delle contribuzioni	Imposta federale diretta	Procedimenti per sottrazione d'imposta conclusi	5857	4032	4337	2916	3566
		Procedimenti conclusi in seguito ad autodenuuncia esente da pena (nessun procedimento penale)	0	3547	4345	3176	2339
Amministrazione federale delle contribuzioni		Procedure d'inchiesta (Divisione Affari penali e inchieste; ASU) di nuova apertura	11	24	6	11	13
	Imposta preventiva / Tasse di bollo	Violazione di obblighi procedurali	n.d. ¹⁾				
		Messa in pericolo (di nuova apertura)	632	74	64	58	39
		Sottrazione / frode (di nuova apertura)	56	30	12	67	91

¹⁾ Dato che i procedimenti per violazione di obblighi procedurali non vengono rilevati separatamente, non esistono cifre in merito.

Per contro non esistono stime sull'entità della disonestà fiscale in Svizzera. In particolare non esistono cifre relative alle imposte complessivamente sottratte. È nella natura delle cose. Si possono fare solo illazioni sulle sottrazioni d'imposta che non sono state scoperte. Per contro, le statistiche sui reati fiscali rispecchiano l'entità nota della disonestà fiscale, poiché queste infrazioni sono state scoperte e i corrispondenti procedimenti sono conclusi con una condanna.

¹ <http://www.estv.admin.ch/org/00046/00052/00059/index.html?lang=it>