

12.036

**Messaggio
concernente la legge federale su un adeguamento della
LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP**

del 2 marzo 2012

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

2 marzo 2012

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Eveline Widmer-Schlumpf
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Il presente disegno intende aggiornare nella legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e nella legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) i termini di prescrizione e le sanzioni dei delitti ai sensi della parte generale del Codice penale (PG-CP). Inoltre sono previsti adeguamenti minori, resi necessari a seguito della giurisprudenza del Tribunale federale.

La regolamentazione della prescrizione, prevista nel diritto penale, decisa dall'Assemblea federale il 5 ottobre 2001 in ordine al perseguimento penale non prevede nessuna sospensione o interruzione della prescrizione e quindi neppure termini relativi e assoluti di prescrizione, poiché la disposizione determinante dell'articolo 72 del vecchio CP è stata abrogata. Questa abrogazione ha causato di fatto una riduzione dei termini di prescrizione, con la conseguenza che le autorità avevano meno tempo a disposizione per perseguire un delitto. Il legislatore ha riconosciuto questa situazione e ha prolungato i termini di prescrizione per le fattispecie punibili nel CP. Inoltre, la prescrizione non subentra più se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza di prima istanza.

Con l'abrogazione dell'articolo 72 del vecchio CP sono stati abbreviati i termini di prescrizione dell'azione penale anche nel diritto penale accessorio. Poiché l'adeguamento di questi termini in tutte le disposizioni del diritto accessorio sarebbe andato oltre l'ambito della revisione della PG-CP, l'Assemblea federale ha posto in vigore al 1° ottobre 2002 l'articolo 333 capoverso 5 lettere a–d LAID (vigente art. 333 cpv. 6 lett. a–d CP) che fino all'entrata in vigore di singoli adeguamenti prolungava sistematicamente i termini di prescrizione dell'azione penale nel diritto accessorio, quindi anche nella LIFD e nella LAID. La presente revisione si prefigge l'aggiornamento e singoli adeguamenti della normativa sulla prescrizione nella LIFD e nella LAID.

Oltre a questi adeguamenti, il disegno intende anche aggiornare le sanzioni dei delitti nella LIFD e nella LAID ai sensi del riveduto sistema di sanzioni della PG-CP.

La legge sul Tribunale federale (LTF) è entrata in vigore il 1° gennaio 2007. Nell'articolo 107 capoverso 2 questa legge stabilisce che il Tribunale federale, se accoglie un ricorso, può giudicare esso stesso nel merito o rinviare la causa all'autorità inferiore affinché pronunci una nuova decisione oppure all'autorità che ha deciso in prima istanza. Questa disposizione contraddice l'articolo 73 capoverso 3 LAID, secondo il quale se il ricorso si rivela fondato, il Tribunale federale può annullare la decisione e deve rinviare la causa all'autorità inferiore per nuovo giudizio. Nella sua sentenza del 4 aprile 2008 il Tribunale federale ha fatto riferimento a questa situazione giuridica e ha deciso che l'articolo 107 capoverso 2 LTF in quanto più recente prevale sull'articolo 73 capoverso 3 LAID, il quale può pertanto essere abrogato.

Inoltre, già nel 2003 il Tribunale federale aveva stabilito che i Cantoni sono obbligati a creare un corso uniforme delle istanze per i ricorsi in materia di imposta federale diretta e di imposte cantonali armonizzate e a istituire autorità cantonali superiori a titolo di autorità dirette di grado immediatamente inferiore al Tribunale federale. Nel frattempo tutti i Cantoni hanno ottemperato a questo obbligo. L'articolo 146 LIFD può pertanto essere adeguato sul piano redazionale.

I partecipanti all'indagine conoscitiva hanno accolto senza riserve la linea perseguita dal progetto di revisione. Gli aggiornamenti del diritto procedurale (senza il riferimento al diritto penale) sono stati accolti senza eccezioni. Quanto ai punti della revisione riguardanti il diritto penale, sono state proposte singole precisazioni e modifiche.

Il progetto di revisione non comporta ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale né per la Confederazione né per i Cantoni e i Comuni.

Messaggio

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale e diritto vigente nella LIFD e nella LAID prima dell'entrata in vigore della revisione della PG-CP

1.1.1 Prescrizione dell'azione penale

Prima che l'articolo 333 capoverso 5 del vecchio CP¹ entrasse in vigore il 1° ottobre 2002, nella LIFD² e nella LAID³ l'azione penale per violazioni di obblighi procedurali si prescriveva in due anni e quella per tentativo di sottrazione d'imposta in quattro anni dopo la chiusura definitiva della procedura nel corso della quale erano stati violati gli obblighi procedurali oppure era stato commesso il tentativo di sottrazione. Nel caso di sottrazione consumata d'imposta, l'azione penale si prescriveva in dieci anni dalla fine del periodo fiscale per il quale il contribuente non era stato tassato o era stato tassato insufficientemente oppure per il quale la ritenuta d'imposta alla fonte non era stata effettuata conformemente alla legge, ovvero in dieci anni a contare dalla fine dell'anno civile nel corso del quale erano stati ottenuti una restituzione indebita d'imposta o un condono ingiustificato d'imposta oppure erano stati dissimulati o distratti beni nella procedura d'inventario. L'azione penale per delitti fiscali si prescriveva in dieci anni dall'ultima attività delittuosa.

Poiché la normativa sulla prescrizione dell'azione penale nella LIFD e nella LAID prima del 1° ottobre 2002 riconosceva motivi di interruzione, questi termini relativi di prescrizione dell'azione penale potevano essere prolungati della metà della durata per le contravvenzioni e di cinque anni al massimo per i delitti.

1.1.2 Sanzioni per i delitti

Prima dell'entrata in vigore dell'articolo 333 CP il 1° gennaio 2007, la sanzione per delitti fiscali nella LIFD e nella LAID prevedeva la detenzione o la multa sino a 30 000 franchi. Secondo l'articolo 36 del vecchio CP la pena detentiva andava da un minimo di tre giorni a un massimo di tre anni, sempre che la legge non prevedesse esplicitamente un periodo più lungo. Inoltre era possibile combinare la detenzione e la multa (cfr. art. 50 cpv. 2 vecchio CP).

¹ RS 311.0. Il capoverso 6 nella versione del 1° gennaio 2007 corrisponde al capoverso 5 che è già entrato in vigore il 1° ottobre 2002. Poiché prima del 1° gennaio 2007 è stato inserito un nuovo capoverso 5, i capoversi dell'articolo 333 CP sono stati rinumerati.

² RS 642.11

³ RS 642.14

1.1.3

Articolo 333 CP nella versione del 1° gennaio 2007

L'articolo 333 CP, che disciplina l'applicazione della PG-CP ad altre leggi federali, nella versione vigente recita:

¹ *Le disposizioni generali del presente Codice si applicano ai reati previsti da altre leggi federali, in quanto queste non contengano disposizioni sulla materia.*

² *Nelle altre leggi federali le seguenti pene sono sostituite come segue:*

- a. *la reclusione, con una pena detentiva superiore a un anno;*
- b. *la detenzione, con una pena detentiva sino a tre anni o una pena pecuniaria;*
- c. *la detenzione inferiore a sei mesi, con una pena pecuniaria d'importo pari a trenta aliquote giornaliere di 3000 franchi al massimo per un mese di pena detentiva.*

³ *Se la pena massima comminata è l'arresto o la multa o la sola multa, il reato si configura come contravvenzione. Sono applicabili gli articoli 106 e 107. È fatto salvo l'articolo 8 della legge federale del 22 marzo 1974⁴ sul diritto penale amministrativo. È contravvenzione anche il reato per cui un'altra legge federale entrata in vigore prima del 1942 commina la detenzione non superiore a tre mesi.*

⁴ *Rimangono salvi i limiti di pena minimi e massimi deroganti al capoverso 2, nonché l'articolo 41 e gli importi della multa deroganti all'articolo 106.*

⁵ *Se un'altra legge federale commina la multa per un crimine o un delitto, è applicabile l'articolo 34. Le norme di commisurazione deroganti all'articolo 34 non sono applicabili. È fatto salvo l'articolo 8 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo. Se è inferiore a 1 080 000 franchi, l'importo massimo della multa comminata decade. Se è comminata una multa di almeno 1 080 000 franchi, tale importo minimo è mantenuto. In questo caso, il numero massimo delle aliquote giornaliere risulta dall'importo massimo della multa diviso per 3000.*

⁶ *Nelle altre leggi federali, fintanto che non siano formalmente adeguate al nuovo diritto, vale quanto segue:*

- a. *i termini di prescrizione dell'azione penale per i crimini e i delitti sono aumentati della metà e quelli per le contravvenzioni aumentati del doppio;*
- b. *i termini di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni, se superiori a un anno, sono raddoppiati;*
- c. *le norme sull'interruzione e la sospensione della prescrizione dell'azione penale sono abrogate. È fatto salvo l'articolo 11 capoverso 3 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo;*
- d. *l'azione penale non si prescrive più se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza di prima istanza;*
- e. *i termini di prescrizione della pena per i crimini e i delitti sono mantenuti mentre quelli per le contravvenzioni sono aumentati della metà;*
- f. *le norme sulla sospensione della prescrizione della pena sono mantenute mentre quelle sull'interruzione della medesima sono abrogate.*

⁷ *Le contravvenzioni previste da altre leggi federali sono punibili anche quando sono dovute a negligenza, purché non risulti dalla disposizione applicabile che la contravvenzione è punita solo se è commessa intenzionalmente.*

1.2 Diritto vigente nella LIFD e nella LAID dopo l'entrata in vigore dell'articolo 333 CP

1.2.1 Prescrizione dell'azione penale

Con l'entrata in vigore dell'articolo 333 capoverso 5 del vecchio CP, rispettivamente dell'articolo 333 capoverso 6 CP, dal 1° ottobre 2002 i termini di prescrizione dell'azione penale sono stati prolungati.

Per le contravvenzioni nella LIFD e nella LAID ciò significa che (art. 333 cpv. 6 lett. b CP):

- per la violazione di obblighi procedurali vi è stato un aumento della durata ordinaria *da 2 a 4 anni*;
- per il tentativo di sottrazione d'imposta un aumento *da 4 a 8 anni*;
- per la sottrazione d'imposta consumata e per la dissimulazione o la distrazione di beni nella procedura d'inventario un aumento *da 10 a 20 anni*.

Per i *delitti*, l'articolo 333 capoverso 6 lettera a CP stabilisce che il termine di prescrizione dell'azione penale è aumentato della metà della durata ordinaria, vale a dire *da 10 a 15 anni*.

Questa norma implica però che per le contravvenzioni vale un termine di prescrizione dell'azione penale più lungo (20 anni) rispetto ai delitti più gravi (15 anni). Il 16 ottobre 2008 il Tribunale federale ha rettificato questa incongruenza nel giudizio di un reato in materia doganale e di imposta sul valore aggiunto attraverso la giurisprudenza in materia di diritto doganale e dell'imposta sul valore aggiunto⁵. Questa giurisprudenza deve valere anche per le imposte dirette.

1.2.2 Ripercussione della sentenza di prima istanza

Dopo la revisione della PG-CP l'azione penale non si prescrive se prima della scadenza del termine di prescrizione è stata pronunciata una sentenza di prima istanza. Questa norma deve impedire che chi introduce un rimedio giuridico in un procedimento penale possa approfittare della prescrizione (assoluta) dell'azione penale prima della chiusura definitiva della procedura⁶. Con l'articolo 333 capoverso 1 CP la nuova disposizione ha acquisito validità anche per il diritto accessorio nella LIFD e nella LAID.

⁵ DTF **134** IV 328: «Se, applicando la regolamentazione dell'art. 333 cpv. 6 CP prevista per il diritto penale accessorio, il termine di prescrizione delle contravvenzioni risulta essere più lungo di quello dei delitti della medesima legge, il termine di prescrizione valevole per le contravvenzioni dev'essere ridotto in modo corrispondente».

⁶ Messaggio del 21 settembre 1998 concernente la revisione del Codice penale svizzero, numero 216.11 (FF **1999** 1669 segg.).

Poiché l'azione penale non si prescrive più con la pronuncia di una sentenza di prima istanza, esiste il pericolo teorico per l'imputato che una procedura possa durare eccessivamente a lungo. Tuttavia, nella procedura penale l'imputato ha il diritto di appellarsi al divieto di differimento secondo l'articolo 8 della Costituzione federale⁷ (art. 4 vecchia Cost.) e all'imperativo di celerità secondo l'articolo 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU)⁸. In questo modo è possibile contrastare efficacemente il pericolo apparente che attraverso le disposizioni di prescrizione non siano più posti limiti temporali a una procedura di ricorso.

1.2.3 Ripercussioni su altre leggi tributarie della Confederazione

Come spiegato in precedenza, la revisione della normativa relativa alla prescrizione dell'azione penale nella PG-CP (art. 333 CP) ha avuto ripercussioni su tutto il diritto penale accessorio della Confederazione. Nella legge federale del 12 giugno 2009⁹ concernente l'imposta sul valore aggiunto sono state rivedute le disposizioni relative alla prescrizione dell'azione penale ed è stata introdotta una normativa autonoma. Questa modifica di legge è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Il diritto di prescrizione dell'azione penale relativo all'imposta sul valore aggiunto non è pertanto oggetto del presente disegno.

Anche il diritto di prescrizione dell'azione penale disciplinato nella legge federale del 27 giugno 1973¹⁰ sulle tasse di bollo e nella legge federale del 13 ottobre 1965¹¹ sull'imposta preventiva non è oggetto del presente disegno, che si limita solo alle imposte dirette.

1.2.4 Sanzioni per i delitti

L'articolo 333 capoverso 2 lettera b CP stabilisce che in luogo della detenzione i delitti siano ora sanzionati *con una pena detentiva fino a tre anni o una pena pecuniaria*.

1.3 Possibilità di soluzione esaminate

1.3.1 Esclusione della validità dell'articolo 333 CP nella LIFD e nella LAID

Come prima soluzione, nella LIFD e nella LAID potrebbero essere rettificati i termini di prescrizione di diversa durata dell'azione penale secondo l'articolo 333 CP, escludendo l'applicazione dell'articolo 333 capoverso 6 CP in queste due leggi

⁷ RS 101

⁸ RS 0.101

⁹ RS 641.20

¹⁰ RS 641.10

¹¹ RS 642.21

fiscali. Per la prescrizione dell'azione penale ciò significherebbe che verrebbe ripristinato il sistema inizialmente in vigore con i termini di prescrizione assoluti e relativi nonché con i motivi d'interruzione.

1.3.2 Adozione dei principi della revisione della PG-CP e adeguamento dei termini di prescrizione dell'azione penale

Come seconda soluzione esiste la possibilità di riprendere il concetto stabilito dall'articolo 333 CP (dal 1° ottobre 2002) nella LIFD e nella LAID, adeguando però contestualmente i termini di prescrizione dell'azione penale. Questa seconda soluzione implica che una sentenza (di condanna) di prima istanza, pronunciata prima della scadenza del termine di prescrizione dell'azione penale, escluda il subentro della prescrizione.

1.4 La nuova regolamentazione proposta secondo l'avamprogetto

1.4.1 Prescrizione dell'azione penale

Nel progetto sottoposto a indagine conoscitiva il Dipartimento federale delle finanze ha proposto l'attuazione della seconda soluzione. Il concetto basilare del vigente articolo 333 CP deve essere mantenuto, nel senso che in futuro anche nella LIFD e nella LAID non esisteranno più motivi di interruzione. Inoltre la prescrizione dell'azione penale non subentra più se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza di prima istanza. Per le prescrizioni dell'azione penale dovrà essere ripresa la durata dei termini assoluti attualmente validi.

Con il termine «sentenza di prima istanza» si intendono esclusivamente verdetti di colpevolezza¹² delle competenti autorità (fiscali) cantonali (art. 182 cpv. 1 LIFD) e delle autorità cantonali competenti per il perseguimento penale (art. 188 cpv. 2 LIFD). Per i casi di sottrazione d'imposta questo significa che la decisione riguardante la multa emanata dalla competente Amministrazione cantonale delle contribuzioni vale quale sentenza di prima istanza in quanto nell'ambito della procedura in materia tale autorità, terminata l'istruttoria, emana la prima decisione¹³.

¹² DTF 134 IV 328 (in particolare 331).

¹³ Versione conforme all'art. 3 n. 7 del decreto federale del 17 dicembre 2004 che approva e traspone nel diritto svizzero gli accordi bilaterali con l'UE per l'associazione della Svizzera alla normativa di Schengen e Dublino, in vigore dal 1° marzo 2008 (RU 2008 447, FF 2004 5273).

1.4.2 Sanzioni previste nella LIFD e nella LAID per i delitti

Per i delitti l'articolo 333 CP prevede ora come sanzione *una pena detentiva fino a tre anni o una pena pecuniaria* invece della *detenzione o di una multa fino a un massimo di 30 000 franchi*¹⁴. Nel progetto sottoposto a indagine conoscitiva è stato pertanto proposto di riprendere tale formulazione negli articoli 186 capoverso 1 e 187 capoverso 1 LIFD nonché nell'articolo 59 capoverso 1 LAID senza apportarvi modifiche.

1.5 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

Una delle principali novità nella revisione del diritto di prescrizione dell'azione penale consiste nel fatto che dopo una sentenza di prima istanza non può più subentrare la prescrizione. Nel contempo si è rinunciato all'istituto della sospensione e dell'interruzione dei termini di prescrizione, che sono stati prolungati ai sensi di una compensazione. In generale nella procedura di revisione della PG-CP queste novità sono state accolte favorevolmente e sono state considerate come agevolazioni. I professionisti attivi nella pratica giuridica accolgono con favore soprattutto il fatto che non si renda possibile trovare protezione nell'istituto della prescrizione tramite la mera impugnazione di rimedi giuridici.

Il fatto che dopo una sentenza di prima istanza non possa più subentrare la prescrizione permette un'adeguata riduzione dei termini di prescrizione applicabili alle fattispecie delle contravvenzioni (cfr. anche n. 1.7.6). L'adeguamento proposto dei termini di prescrizione dell'azione penale nella LIFD e nella LAID è però anche giustificato, poiché in base all'articolo 333 capoverso 6 CP la frode fiscale (delitto) è assoggettata a termini di prescrizione più brevi rispetto alla sottrazione d'imposta (contravvenzione). Questa incongruenza è stata finora corretta solo per il tramite della giurisprudenza del Tribunale federale e non può essere derivata direttamente dalla LIFD e dalla LAID.

1.6 Indagine conoscitiva

Nel quadro dell'indagine conoscitiva sono stati interpellati tutti i 26 direttori cantonali delle finanze, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF), la Conferenza fiscale svizzera (CFS) nonché la Conferenza fiscale delle Città (Svizzera) (29 destinatari). L'indagine conoscitiva è durata dal 15 giugno al 31 agosto 2011.

Tutti i partecipanti all'indagine conoscitiva sono sostanzialmente favorevoli all'orientamento dato alla nuova normativa proposta. Riguardo ad alcuni punti è stato espresso il desiderio di precisazioni supplementari e di adeguamenti. Essi concernono i temi seguenti:

¹⁴ L'avamprogetto di revisione della parte generale del CP, presentato dal Consiglio federale il 30 giugno 2010 (che prevede anche la reintroduzione delle pene detentive di breve durata), non ha alcuna ripercussione sulla procedura legislativa nella LIFD e nella LAID qui proposta.

- il rapporto tra la procedura di recupero d’imposta e la procedura penale in materia fiscale (rinuncia alla distinzione tra prescrizione relativa e assoluta nel quadro della procedura di recupero d’imposta, conformemente al sistema vigente per la prescrizione dell’azione penale);
- l’ulteriore riduzione dei termini di prescrizione dell’azione penale agli iniziali termini *relativi* di prescrizione;
- la fissazione del termine di prescrizione dell’azione penale di otto anni in caso di tentata sottrazione d’imposta;
- l’esclusione della possibilità che la prescrizione non possa più subentrare *in caso di contravvenzioni* se è stata pronunciata una sentenza di prima istanza (decisione);
- l’adeguamento dell’articolo 185 LIFD, che disciplina la riscossione e la prescrizione dell’azione penale relative a multe e spese nell’ambito della procedura penale in materia fiscale;
- la possibilità di infliggere una pena condizionale abbinata a una multa fino a 30 000 franchi in caso di delitto (art. 42 cpv. 4 CP);
- l’estensione dell’importo della multa in caso di multe comminate per delitti (40 000/50 000 franchi);
- precisazioni relative alle disposizioni transitorie della LIFD e della LAID;
- la concessione di un termine di *due anni* per attuare gli adeguamenti delle normative cantonali alle modifiche legislative proposte.

1.7 La nuova normativa proposta e la considerazione delle prese di posizione espresse nell’ambito dell’indagine conoscitiva

Il nostro Collegio ha esaminato le proposte di precisazioni e di modifiche emerse dall’indagine conoscitiva, adeguando in alcuni punti il suo progetto. Va sottolineato che in seguito a tali adeguamenti l’orientamento sostanziale del progetto non subirà alcun cambiamento.

1.7.1 Rapporto tra procedura di recupero d’imposta e procedura penale in materia fiscale

Numerosi partecipanti all’indagine conoscitiva hanno espresso l’opinione che con il presente progetto di revisione anche il rapporto tra la procedura del recupero d’imposta e la procedura penale in materia fiscale debba essere sottoposto a una più approfondita verifica. Tale proposta è stata motivata adducendo che, nonostante la prevista riduzione da 20 a 15 anni del termine di prescrizione dell’azione penale in caso di sottrazione d’imposta consumata, riguardo a periodi fiscali risalenti a più di dieci anni prima anche in futuro potrà essere *avviata* solo una procedura penale in materia fiscale, non però una procedura di recupero d’imposta (cfr. art. 152 cpv. LIFD; art. 53 cpv. 2 LAID).

Anche questa regola a partire dal 1° ottobre 2002 ha subito una modifica conformemente all'articolo 333 capoverso 6 lettera e CP. I termini di prescrizione dell'azione penale in caso di contravvenzioni (multe) nella LIFD sono stati prolungati della metà. I motivi di sospensione menzionati nell'articolo 120 capoverso 2 LIFD continuano a essere applicabili. La prescrizione dell'azione penale invece non può più essere interrotta (art. 333 cpv. 6 lett. f CP).

Nella prassi l'attuazione concreta di tali modifiche solleva tuttavia alcune domande. Da un lato si sostiene che – applicando l'articolo 333 capoverso 6 lettera e CP – sia il termine relativo che quello assoluto vigenti nel diritto precedente per la prescrizione debbano essere prolungati della metà. In questo modo varrebbe un termine di prescrizione relativo pari a 7,5 anni, che sulla base di validi motivi di sospensione dei termini potrebbe essere prolungato al massimo fino a 15 anni¹⁷. Secondo il nostro Collegio, invece, tutte le disposizioni della LIFD e della LAID relative alla sospensione della decorrenza dei termini continuano a rimanere in vigore, poiché la revisione della normativa sulla prescrizione operata nel 2002 ha abrogato unicamente le norme riguardanti l'interruzione, ma non quelle sulla sospensione (cfr. art. 333 cpv. 6 lett. f CP). Le multe e le spese si prescrivono quindi dopo un periodo di 7,5 anni, se non intervengono motivi di sospensione. In presenza di motivi di sospensione la prescrizione subentra in ogni caso dopo dieci anni (art. 121 cpv. 3 LIFD).

Poiché l'articolo 333 capoverso 6 lettere e ed f CP lascia spazio a un certo margine di interpretazione, non è possibile semplicemente riprendere queste disposizioni nella LIFD e nella LAID. Inoltre, l'attuazione della norma porta a termini di prescrizione si simili, ma che divergono su alcuni punti fondamentali per quanto riguarda la riscossione di multe e spese, da un lato, e del recupero d'imposta dall'altro. Una nuova regolamentazione particolare della prescrizione relativa alla riscossione di multe e spese derivanti da una procedura penale in materia fiscale, che dal profilo del contenuto si scosterebbe dalle disposizioni vigenti sulla prescrizione nell'ambito della riscossione del recupero d'imposta, nella prassi porterebbe a un'eccessiva complicazione. Il nostro Collegio rifiuta pertanto una tale divergenza per motivi di fattibilità e preferisce una regolamentazione chiara e unitaria, applicabile alla riscossione di tutte le pretese derivanti LIFD e dalla LAID. Come già menzionato, poiché non dovrebbero essere apportate modifiche all'attuale normativa sul recupero d'imposta, proponiamo di ristabilire la situazione vigente prima dell'entrata in vigore dell'articolo 333 capoverso 6 lettere e ed f CP per quanto riguarda la riscossione e la prescrizione di multe e spese derivanti da una procedura penale in materia fiscale. Tale obiettivo può essere raggiunto seguendo due strade:

- nell'articolo 185 LIFD, l'articolo 333 capoverso 6, lettere e ed f CP viene dichiarato in modo esplicito come inapplicabile;
- le regole per la prescrizione previste nell'articolo 121 LIFD vengono riprese nell'articolo 185 LIFD in forma rielaborata, per cui la nuova norma, di diritto speciale e più recente, prevale sull'articolo 333 capoverso 6 lettere e ed f CP.

Considerando la prospettiva della certezza del diritto, il nostro Collegio propone di scegliere la seconda soluzione.

¹⁷ *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a*, art. 185 LIFD n. 5 segg.

1.7.3 Possibilità di combinare una pena con la condizionale con una multa in caso di delitto

Il nostro Collegio accoglie la proposta di modifica risultante dall'indagine conoscitiva, che per ottenere maggiore chiarezza chiede di disciplinare in modo esplicito nella LIFD e nella LAID tra le sanzioni previste per i delitti la possibilità di cumulare la pena condizionale e una multa in caso di delitto (art. 42 cpv. 4 CP). Diversamente da quanto espresso in sede di indagine conoscitiva, la multa non dovrebbe tuttavia superare l'importo di 10 000 franchi conformemente all'articolo 106 capoverso 1 CP. L'articolo 42 capoverso 4 CP è stato concepito per permettere ai tribunali che comminano una pena condizionale nell'ambito della delinquenza comune di infliggere una sanzione tangibile. La combinazione delle pene non deve portare a un inasprimento della pena né permettere di infliggere una pena supplementare. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale¹⁸ essa rende semplicemente possibile una sanzione adeguata al reato e al suo autore nei limiti della commisurazione della pena alla colpa, tenendo presente che la somma delle pene combinate deve essere adeguata alla colpa¹⁹. Inoltre, occorre osservare che la pena pecuniaria cumulata non può che essere quantitativamente minore. La disposizione ha in primo luogo lo scopo di attenuare il problema posto dalla delimitazione tra la multa (in caso di contravvenzione) e una pena pecuniaria con la condizionale (in caso di delitto)²⁰.

Il nostro Collegio fa notare che la questione concernente l'aumento dell'importo della multa potrà essere riesaminata nell'ambito della già citata mozione Schweiger (10.3493) «Ampia revisione del diritto penale fiscale».

1.7.4 Precisazioni riguardo alle disposizioni transitorie della LIFD e della LAID

Il Consiglio federale condivide il parere dei partecipanti all'indagine conoscitiva che sottolineano la necessità di precisare ulteriormente la disposizione transitoria proposta per la LIFD e la LAID, al fine di garantire che sia sempre applicato il diritto più favorevole. La proposta rielaborata si orienta alla soluzione proposta all'articolo 389 CP nonché all'articolo 184 LIFD (cfr. n. 2).

1.7.5 Termine di due anni per gli adeguamenti delle normative cantonali alle modifiche legislative proposte

Il Consiglio federale ha preso conoscenza di questa richiesta e provvederà a concedere il tempo necessario ai Cantoni affinché la normativa possa entrare in vigore contemporaneamente e con un termine di attuazione sufficientemente lungo a livello federale, cantonale e comunale (cfr. n. 2).

¹⁸ DFT **134** IV 60 consid. 7.3

¹⁹ DTF **134** IV 1 consid. 4.5.2

²⁰ Messaggio concernente la modifica del Codice penale nella versione del 13 dicembre 2002 nonché del Codice penale militare nella versione del 21 marzo 2003; FF **2005** 4207 segg.

1.7.6

Termini di prescrizione dell'azione penale e della pena nella LIFD e nella LAID prima e dopo l'entrata in vigore della revisione della parte generale del CP e del presente disegno di legge

Infrazioni (fattispecie/tipo di reato)	Disposizioni sulla prescrizione fino al 30.9.2002		Prescrizione dall'1.10.2002	Disegno di legge
	prescrizione relativa	prescrizione assoluta	art. 333 cpv. 6 CP	
Violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD, art. 55 LAID) contravvenzione	2 anni	3 anni	4 anni	3 anni
Sottrazione d'imposta consumata (art. 175 LIFD, art. 56 cpv. 1 LAID) contravvenzione	10 anni	15 anni	20 anni	15 anni
Tentativo di sottrazione d'imposta (art. 176 LIFD, art. 56 cpv. 2 LAID) contravvenzione tentata	4 anni	6 anni	8 anni	6 anni
Dissimulazione o distrazione di valori successori nella procedura d'inventario (art. 178 LIFD, art. 56 cpv. 4 LAID) contravvenzione	10 anni	15 anni	20 anni	15 anni
Frode fiscale (art. 186 LIFD, art. 59 LAID) delitto	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni
Appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 187 LIFD, art. 59 LAID) delitto	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni
Riscossione e prescrizione delle multe e delle spese (art. 185 LIFD)	5 anni	10 anni	5 anni (senza validi motivi per la sospensione dei termini) 7,5 o 10 anni (con validi motivi per la sospensione dei termini)	5 anni (termine relativo) 10 anni (termine assoluto)

Art. 185 LIFD

Vedi numero 1.7.2.

Art. 186 cpv. 1 e 187 cpv. 1 LIFD nonché art. 59 cpv. 1 LAID

In luogo della detenzione o della multa sino a 30 000 franchi, la sanzione ora ha il seguente tenore:

... è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Oltre alla pena condizionalmente sospesa il giudice può infliggere una multa sino a 10 000 franchi.

Questa formulazione corrisponde al diritto vigente (art. 333 cpv. 2 lett. b CP). La possibilità per il giudice di combinare la pena con la condizionale con una multa corrisponde alla maggioranza dei pareri espressi nella consultazione. Per quanto riguarda l'importo massimo della multa rinviamo alle spiegazioni al numero 1.7.3.

Art. 189 cpv. 1 LIFD e art. 60 cpv. 1 LAID

L'azione penale dei delitti fiscali (frode fiscale art. 186 e appropriazione indebita d'imposte alla fonte art. 187 LIFD) si prescrive in *15 anni* dall'ultima attività delittuosa. Questo termine corrisponde al diritto vigente finora.

Le stesse osservazioni valgono per l'articolo 60 capoverso 1 LAID.

Art. 189 cpv. 2 LIFD e art. 60 cpv. 2 LAID

Poiché decadono sia per le contravvenzioni sia per i delitti, i motivi di interruzione devono essere stralciati nell'articolo 189 capoverso 2. Lo stesso vale per l'articolo 60 capoverso 2 LAID.

Ai sensi dell'articolo 333 capoverso 6 lettera d CP anche per i delitti la prescrizione dell'azione penale non subentra se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza in prima istanza. Per quanto concerne la procedura, nell'articolo 188 capoverso 2 la LIFD rimanda alle disposizioni del Codice di procedura penale (CPP) del 5 ottobre 2007²². Le stesse regole in materia di prescrizione valgono quindi anche per i reati di diritto comune e fiscali oggetto di un *decreto d'accusa*, tanto più che non è escluso che nello stesso decreto d'accusa vengano giudicati sia fattispecie di reati fiscali sia altri reati. Ne consegue che in caso di reati fiscali, la prescrizione subentra se non viene presentata opposizione valida al decreto d'accusa entro dieci giorni dalla sua emanazione, poiché il decreto d'accusa diviene sentenza passata in giudicato (art. 354 cpv. 3 CPP). Se il Ministero pubblico conferma il decreto d'accusa dopo che è stata fatta opposizione e promuove l'accusa, la prescrizione interviene solo con la decisione del tribunale di primo grado.

Infine, occorre notare che per i delitti si applicano gli stessi termini di prescrizione dell'azione penale per gli autori, i complici e gli istigatori. In questo caso la LIFD e la LAID seguono le norme generali del CP.

Art. 220b LIFD e art. 78e LAID

Poiché i termini di prescrizione dell'azione penale proposti divergono in parte dal diritto vigente secondo l'articolo 333 CP, nella LIFD e nella LAID è stata inserita una disposizione transitoria per garantire la certezza del diritto. Questa disposizione stabilisce che il nuovo diritto si applica ai casi giudicati dopo l'entrata in vigore della presente modifica di legge a condizione che esso sia più favorevole del diritto vigente nel periodo fiscale in cui è stato commesso il reato.

Siccome l'articolo 184 LIFD si fonda sulla fine del periodo fiscale interessato per determinare l'inizio della prescrizione, il momento in cui è stato commesso il reato (per es. l'inoltro della dichiarazione d'imposta che non è stata compilata in modo veritiero) non è determinante. Per essere coerente con l'articolo 184 LIFD, la disposizione transitoria deve orientarsi al suddetto articolo. Per garantire che il diritto più favorevole sia applicato anche alla prescrizione della pena, la disposizione transitoria deve essere formulata in maniera aperta.

Le stesse riflessioni valgono per l'articolo 78e LAID.

Art. 72p LAID Adeguamento delle leggi cantonali alla modifica del ...

Secondo l'articolo 129 Cost., la competenza della Confederazione in materia di armonizzazione fiscale si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla *procedura e alle disposizioni penali in materia fiscale*. Per raggiungere la simmetria del diritto federale e di quello cantonale, le proposte modifiche della LIFD e della LAID devono entrare in vigore contemporaneamente²³.

Al fine di garantire la prevedibilità dei lavori legislativi cantonali, il Consiglio federale pianificherà l'entrata in vigore delle modifiche di legge, d'intesa con i Cantoni, in maniera tale da lasciare a questi ultimi tempo sufficiente per provvedere agli adeguamenti giuridici e operativi necessari affinché non risultino disarmonie in alcun periodo fiscale. *Occorre rilevare che fino a quel momento rimangono in vigore le disposizioni dell'articolo 333 CP.*

2.2 Altri adeguamenti formali della LIFD e della LAID

2.2.1 Stralcio dell'articolo 73 capoverso 3 LAID

L'articolo 73 capoverso 3 LAID e l'articolo 107 capoverso 2 LTF²⁴ disciplinano il modo in cui si conclude la procedura quando il Tribunale federale accoglie un ricorso in materia fiscale (sentenza di natura devolutiva o cassatoria). Nel diritto vigente le due leggi recitano quanto segue:

- art. 73 cpv. 3 LAID: «Se il ricorso si rivela fondato, il Tribunale federale annulla la decisione e *rinvia la causa all'autorità inferiore per nuovo giudizio*»;

²³ Cfr. anche l'articolo 72i LAID, introdotto in virtù della legge federale del 20 marzo 2008 relativa alla semplificazione del recupero d'imposta in caso di successione e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena.

²⁴ RS 173.110

- art. 107 cpv. 2 LTF: «Se accoglie il ricorso, *giudica esso stesso nel merito o rinvia* la causa all'autorità inferiore affinché pronunci una nuova decisione. Può anche rinviare la causa all'autorità che ha deciso in prima istanza».

Dall'entrata in vigore della LTF il 1° gennaio 2007, l'articolo 73 capoverso 3 LAID contraddice l'articolo 107 capoverso 2 LTF. Occorre osservare che l'articolo 73 capoverso 3 LAID valeva come norma speciale (*lex specialis*) rispetto alla legge sull'organizzazione giudiziaria (OG) vigente sino alla fine del 2006, per cui prevaleva su quest'ultima legge.

Nel campo d'applicazione della LTF, che ha sostituito l'OG, e secondo il principio secondo il quale la norma più recente (di uguale livello) prevale su quella anteriore (principio della *lex posterior*), l'articolo 73 capoverso 3 LAID non viene più applicato, poiché la LTF è più recente della LAID.

In due sentenze del 2008²⁵ e del 2009²⁶ il Tribunale federale ha esplicitamente confermato e sostenuto questo punto di vista. Inoltre, è stato stabilito dalla stessa massima Corte che l'articolo 73 capoverso 3 LAID avrebbe dovuto già essere stralciato con l'introduzione della LTF.

Si propone pertanto di stralciare l'articolo 73 capoverso 3 LAID.

2.2.2 Modifica dell'articolo 146 LIFD

Ai fini dell'imposta federale diretta la procedura di ricorso nella LIFD è disciplinata negli articoli 140–146. Le due disposizioni principali recitano quanto segue:

- *art. 145 cpv. 1 LIFD*: «La decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda»;
- *art. 146 LIFD*: «La decisione della commissione cantonale di ricorso in materia di imposte oppure, nel caso dell'articolo 145, la decisione di un'altra autorità cantonale di ricorso può essere impugnata mediante ricorso al Tribunale federale. Anche l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta è legittimata a ricorrere».

Secondo i codici di procedura cantonali, oggi ogni Cantone prevede che la decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione ai sensi dell'articolo 145 capoverso 1 LIFD. Pertanto, l'articolo 146 LIFD può essere adeguato dal profilo redazionale come segue:

Art. 146 LIFD

Contro le decisioni cantonali di ultima istanza è ammesso il ricorso al Tribunale federale secondo la legge del 17 giugno 2005²⁷ sul Tribunale federale. Anche l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta ha diritto di interporre ricorso in materia di diritto pubblico.

²⁵ DTF **134** II 186 consid. 1.5.3

²⁶ DTF **135** II 260 consid. 1.3.2

²⁷ RS **173.110**

2.2.3 Stralcio dell'articolo 205c LIFD

Il 25 settembre 2009 le Camere federali hanno adottato la modifica degli articoli 39 e 215 LIFD, secondo cui gli effetti della progressione a freddo saranno compensati su base annua²⁸, nonché una disposizione transitoria (art. 205c LIFD) del seguente tenore:

«Il Dipartimento federale delle finanze adegua le tariffe e le deduzioni per l'anno fiscale 2010 all'indice nazionale dei prezzi al consumo se la presente modifica è approvata al più tardi nella sessione estiva 2009 e il termine di referendum scade inutilizzato. In caso contrario, il primo adeguamento avrà luogo per l'anno fiscale 2011».

Com'è noto, la modifica di legge non è stata approvata dal Parlamento nella sessione estiva del 2009, bensì solo nella sessione autunnale e più precisamente il 25 settembre 2009. La modifica è entrata in vigore il 1° gennaio 2011. L'articolo 205c LIFD è pertanto diventato superfluo e può essere stralciato.

2.2.4 Stralcio dell'articolo 206 LIFD

Con l'introduzione della LIFD il 1° gennaio 1995, per le persone giuridiche si è verificato un passaggio dal sistema di tassazione biennale *praenumerando* al sistema di tassazione annuale *postnumerando*. Questo passaggio era obbligatorio per le persone giuridiche dal momento dell'entrata in vigore della LIFD. Per evitare lacune nella tassazione dovute a questo cambiamento per gli anni 1994 e 1995, è stato introdotto l'articolo 206 LIFD quale disposizione transitoria. Questa disposizione disciplina il cosiddetto metodo dell'imposizione della differenza²⁹. In considerazione del termine di prescrizione assoluto di 15 anni secondo l'articolo 120 capoverso 4 LIFD (31 dicembre 1995 + 15 anni = 1° gennaio 2011) e del termine di perenzione per l'introduzione di una procedura di recupero d'imposta di 15 anni (art. 152 cpv. 3 LIFD), nel 2011 non possono più essere tassati casi relativi a normative transitorie. L'articolo 206 LIFD può quindi essere stralciato.

L'articolo 77 LAID disciplina lo stesso contesto per i Cantoni. Poiché però questi ultimi hanno dovuto attuare il passaggio solo dal 1° gennaio 2001, questo articolo transitorio non può essere stralciato prima del 1° gennaio 2016.

2.2.5 Uso di abbreviazioni nella LIFD

Negli atti normativi tutte le abbreviazioni e gli acronimi devono essere introdotti la prima volta per esteso³⁰. Le abbreviazioni devono essere utilizzate se sono note, se per esperienza vengono comprese correttamente e rendono il testo più breve e più scorrevole.

Nel presente documento si propone di sostituire le due espressioni «Dipartimento federale delle finanze» e «Amministrazione federale delle contribuzioni» con i rispettivi acronimi «DFF» e «AFC» dopo la prima occorrenza. I due acronimi sono

²⁸ FF 2009 5805

²⁹ *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, art. 206 LIFD n. 6 segg.

³⁰ *Schreibweisungen der Bundeskanzlei*, 1^a edizione 2008, n. marg. 411 e 413.

noti e introducendoli nel testo si migliora la leggibilità e la chiarezza delle disposizioni pertinenti nella LIFD. Occorre osservare che anche la (riveduta) legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (parte A), entrata in vigore il 1° gennaio 2010, è stata adeguata in questo senso.

Le espressioni che vengono sostituite con gli acronimi «DFF» e «AFC» appaiono per la prima volta nell'articolo 32 capoverso 2 («DFF») e nell'articolo 85 capoverso 1 («AFC»). Gli acronimi devono essere inseriti e in seguito utilizzati di conseguenza. L'attuazione delle istruzioni in materia spetta alla Cancelleria federale³¹.

2.2.6 Stralcio di un rimando diventato superfluo nella LIFD e nella LAID

L'articolo 126 capoverso 3 LIFD (come anche l'art. 42 cpv. 3 LAID) rinvia in fine alle disposizioni del Codice delle obbligazioni (CO)³² per quanto riguarda le modalità secondo cui devono essere tenuti, conservati e prodotti libri contabili, giustificativi, altri attestati e documenti concernenti le relazioni d'affari del contribuente e cita fra parentesi gli articoli 957 e 963 capoverso 2 CO. L'articolo 957 CO disciplina l'obbligo di tenere e conservare i libri di commercio. Con l'entrata in vigore del Codice di diritto processuale civile³³ il 1° gennaio 2011, l'articolo 963 CO è stato abrogato. Il suo capoverso 2 disciplinava il modo in cui i libri di commercio, i documenti contabili e la corrispondenza d'affari devono essere prodotti (edizione) quando sono richiesti da un tribunale o da un'autorità e sono conservati in forma elettronica. Si propone pertanto di stralciare il rimando, diventato superfluo, all'articolo 963 capoverso 2 CO nel testo così come nella parentesi dell'articolo 126 capoverso 3 LIFD.

Le stesse considerazioni valgono per l'articolo 42 capoverso 3 LAID.

3 Ripercussioni sulla Confederazione, sui Cantoni e sui Comuni

Il progetto non ha ripercussioni finanziarie o riguardanti le risorse umane né a livello di Confederazione né a livello di Cantoni e Comuni.

4 Programma di legislatura

Il progetto non è annunciato nel messaggio del 25 gennaio 2012³⁴ sul programma di legislatura 2011–2015. Poiché questi adeguamenti della LIFD e della LAID alla riveduta parte generale del CP costituiscono un progetto di importanza secondaria, il DFF ha rinunciato a includerli nel programma di legislatura.

³¹ Se fosse approvato il controprogetto all'iniziativa «Sicurezza dell'alloggio per i pensionati» secondo lo stato di elaborazione del 14 aprile 2011, l'abbreviazione «DFF» apparirebbe per la prima volta nell'art. 39 cpv. 2 LIFD.

³² RS 220

³³ RS 272

³⁴ FF 2012 305

5

Conciliabilità con gli impegni internazionali della Svizzera

Le modifiche legislative proposte non hanno ripercussioni sugli impegni internazionali della Svizzera né sul diritto internazionale.

6

Costituzionalità

In ambito di imposte dirette, l'articolo 128 della Costituzione federale (Cost.) conferisce alla Confederazione la facoltà di riscuotere un'imposta diretta sul reddito delle persone fisiche e sull'utile netto delle persone giuridiche. L'articolo 129 Cost. attribuisce alla Confederazione il compito di occuparsi dell'armonizzazione delle imposte dirette federali, cantonali e comunali. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali in materia fiscale. Siccome riguardano disposizioni penali in materia fiscale e il diritto procedurale, gli adeguamenti e le modifiche proposte sottostanno alla competenza della Confederazione in fatto di armonizzazione.

