

numero			Bellinzona
4870	cl	6	24 settembre 2013

Repubblica e Cantone
Ticino

Il Consiglio di Stato

Dipartimento federale delle finanze (DFF)
3003 Berna

Procedura di consultazione concernente la revisione del diritto penale fiscale

Gentili Signore,
Egregi Signori,

abbiamo ricevuto la lettera del 29 maggio 2013 del Capo del Dipartimento federale delle finanze (DFF) in merito alla summenzionata procedura di consultazione e, ringraziando per l'opportunità che ci viene offerta di esprimere il nostro giudizio, formuliamo le osservazioni seguenti.

Introduzione

È importante rilevare che il diritto penale fiscale attualmente in vigore prevede fattispecie penali e procedure diverse a seconda del tipo di imposta. Nel caso in cui siano toccate più imposte, un singolo reato può comportare l'apertura di differenti procedure, creando un'incertezza del diritto penale fiscale e comportando il rischio che siano comminate pene eccessive.

La mozione Schweiger (10.3493) "*Ampia revisione del diritto penale fiscale*" (in seguito *mozione Schweiger*), inoltrata nel giugno 2010, ha posto l'accento su queste problematiche. Questo atto parlamentare chiedeva in particolare di unificare e di semplificare le procedure ed il sistema delle sanzioni penali per tutti i condoni d'imposta e tasse, come pure di prevedere nel testo di legge esplicite garanzie procedurali.

Il 1° marzo 2011 il Parlamento ha recepito questa mozione e di conseguenza invitato il Consiglio federale ad allestire un progetto di revisione generale del diritto penale fiscale federale.

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, il quale, riassumendo, prevede i seguenti punti chiave:

- *Fattispecie penali uniformi*: nell'ambito dell'avamprogetto vengono ridefinite le fattispecie della sottrazione d'imposta e della frode fiscale. La frode fiscale nell'ambito delle imposte dirette rappresenterà una forma qualificata di sottrazione d'imposta, ciò che comporterà l'eliminazione del concorso ideale tra le due fattispecie, eliminando in tal modo la possibilità di doppia sanzione. Il testo delle nuove fattispecie penali è ripreso dall'avamprogetto inerente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (consultazione che era stata avviata dal Consiglio federale il 27 febbraio 2013, in seguito *Consultazione GAFI*).

- *Mezzi d'inchiesta uniformi* – accesso ai dati bancari: le autorità cantonali non dispongono attualmente di mezzi d'inchiesta adeguati per garantire un'indagine completa sui reati fiscali nell'ambito delle imposte dirette. Con la riforma si vogliono estendere i mezzi d'inchiesta a disposizione delle autorità cantonali. Tuttavia, per quanto concerne in particolare la richiesta di informazioni presso le banche, l'avamprogetto prevede che questa misura deve essere limitata dall'autorizzazione del capo dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni interessata. In tal contesto è d'uopo rilevare che con la ratificazione delle nuove Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, basate sugli standard attuali dell'OCSE (in particolare l'art. 26 inerente lo scambio d'informazione), gli Stati contraenti potranno richiedere informazioni, anche bancarie, alla Svizzera non solo in caso di procedimenti penali fiscali (frodi), ma pure ai fini della tassazione. Gli Stati contraenti disporranno (e dispongono per le Convenzioni già entrate in vigore) di un accesso alle informazioni esteso, mentre le autorità svizzere (Cantoni) non godono attualmente di questo diritto nelle procedure ordinarie di tassazione. La riforma penale fiscale si prefigge pure l'eliminazione/attenuazione di questa discrepanza. (Rapporto esplicativo sulla legge federale concernente l'unificazione del diritto penale fiscale del 29 maggio 2013 – in seguito *Rapporto esplicativo*-, pag. 16).
- *Procedura uniforme*: stesse norme procedurali per tutte le procedure del diritto penale fiscale. Attualmente la procedura nell'ambito delle imposte dirette è retta dalle disposizioni della procedura ordinaria di tassazione in caso di sottrazione d'imposta e dalle norme del diritto processuale penale in caso di frode. Con l'avamprogetto si dovrebbero applicare le norme procedurali attualmente in vigore per le imposte indirette pure alle imposte dirette.
- *Competenze chiare*: la competenza in ambito di imposte indirette resta di pertinenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e dell'amministrazione federale delle dogane (AFD). In ambito di imposte dirette rimangono competenti le autorità fiscali cantonali. Gli obblighi reciproci di comunicazione sono destinati a evitare pene eccessive.

La necessità di una riforma del diritto penale fiscale può essere condivisa anche da questo esecutivo. Tuttavia riteniamo che la proposta del Consiglio federale posta in consultazione, seppur apporti delle modifiche puntuali auspiccate (p. es. l'abolizione del concorso ideale tra la fattispecie della sottrazione d'imposta e della frode fiscale, la commisurazione della pena nel caso di concorso di reati ex art. 181 AP-LIFD e art. 59a AP-LAID), va ben oltre a quanto postulato dalla mozione Schweiger.

Le ambizioni di semplificazione e di uniformare il diritto penale fiscale, alla base dell'atto parlamentare, sono state disattese e sono state sostituite da una proposta di riforma che prevede, a nostro giudizio, un cambiamento radicale del sistema attuale, il quale comporta delle complicazioni ulteriori al sistema oggi vigente. In particolare il progetto in consultazione implica una repentina estensione dei poteri in mano alle autorità fiscali, non solo dei Cantoni, ma pure della Confederazione.

Da ultimo riteniamo fondamentale evidenziare che una modifica del diritto penale fiscale come quella messa in consultazione dovrebbe essere accompagnata da alcune misure indispensabili, segnatamente un'amnistia fiscale federale, che il nostro Cantone ha già chiesto negli anni passati, che si rileva oggi necessaria al fine di implementare queste nuove regole. Già per questo motivo, la proposta di modifica del diritto penale fiscale, non ci trova consenzienti.

Abbondanzialmente ci permettiamo comunque rilevare quanto segue.

Applicazione delle disposizioni generali e speciali del DPA

Preliminarmente è opportuno rilevare che nel progetto posto in consultazione non è esplicitato in modo sufficientemente chiaro il rimando alle disposizioni del DPA (cfr. art. 180 AP-LIFD e art. 58

AP-LAID), poiché sistematicamente le disposizioni in questione risultano sotto il titolo *Rimedi giuridici*.

Inoltre si osserva che il futuro testo di legge non indica espressamente i mezzi d'indagine a disposizione delle autorità fiscali cantonali, ma sulla base di detto rimando al DPA (art. 180 AP-LIFD e art. 58 AP-LAID) e del Rapporto esplicativo (pag. 22 e segg), le autorità fiscali cantonali potranno procedere all'interrogatorio dell'imputato, di testimoni o persone informate (art. 39-41 DPA) come pure alla richiesta di informazioni scritte a terzi (art. 40 DPA).

Secondo il Rapporto esplicativo, questi mezzi non possono essere impiegati incondizionatamente ma è necessario che vi sia un sufficiente sospetto di reato.

Per una questione di chiarezza e sicurezza del diritto occorrerebbe prevedere una base legale chiara che indichi i mezzi a disposizione dell'autorità fiscale in caso di reato fiscale nell'ambito delle imposte dirette e, soprattutto, le costellazioni di reato (crimine/delitto o semplice sottrazione d'imposta?) in cui questi possono venire utilizzati.

Non bisogna inoltre dimenticare che l'estensione di poteri alle autorità fiscali cantonali comporterà un notevole aumento dell'onere amministrativo, ed a tal fine alcuni Cantoni, come il caso del Cantone Ticino, dovranno munirsi di un apparato amministrativo che attualmente non esiste, in ragione del fatto che i procedimenti penali fiscali dovranno essere affidati a funzionari specialmente istruiti a tal fine (art. 20 cpv. 1 DPA).

Nell'eventualità che la proposta del Consiglio federale dovesse venire accettata, i Cantoni devono avere la possibilità di determinare le autorità competenti, in modo da tenere conto della loro struttura interna e limitare i costi di adeguamento.

Le autorità cantonali potranno altresì ordinare provvedimenti coattivi quali il sequestro, la perquisizione domiciliare e personale e, addirittura, il fermo (art. 45-51 DPA e Rapporto esplicativo, pag. 23). Anche in quest'ambito valgono le osservazioni appena espresse. Trattandosi di misure ancor più incisive, maggiormente si giustifica una regolamentazione chiara, presupposto che la proposta in consultazione disattende ampiamente. Il Rapporto esplicativo si limita ad indicare che le misure devono essere proporzionali (pag. 23).

Di transenna si rileva inoltre che pure l'AFC, secondo la proposta di emendamento, potrà procedere come le autorità cantonali, ritenute le competenze estese attribuitele sulla base degli art. 185 e segg. AP-LIFD. Rimane aperto il quesito circa la conduzione del procedimento penale nei confronti dell'imputato, in quanto questo si vedrebbe contrapposti ben due attori: l'amministrazione cantonale e l'AFC. Non si giunge quindi ad una semplificazione del sistema.

Visti anche questi ulteriori argomenti giungiamo giocoforza ancora alla conclusione che la proposta di modifica legislativa deve essere respinta.

Tuttavia, nella denegata ipotesi che dovessero essere implementate le norme poste in consultazione, ci permettiamo ulteriormente di formulare delle puntuali osservazioni alle stesse.

Osservazioni puntuali alle disposizioni dell'avamprogetto

Art. 14 cpv. 3 AP-DPA

In questo ambito si riprendono le considerazioni già esposte nell'ambito della precedente presa di posizione inerente l'Attuazione delle Raccomandazioni rivedute del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI), inerenti l'art. 14 cpv. 4 AP-DPA, ritenuto come il contenuto delle due norme è pressoché identico.

La fattispecie penale del capoverso tratta di un crimine, reato che può comportare le conseguenze ed implicazioni appena esposte.

Per questo motivo quale presupposto deve essere prevista un'organizzazione complessa, quale la banda, e non semplicemente *il concorso con terzi*.

La collaborazione con terzi è già infatti contemplata dai cpv. 1 e 2 della norma (con astuzia).

Art. 3 cpv. 3 lett. b AP-AIMP

L'articolo in questione prescrive la ricevibilità della domanda di cooperazione in materia penale che viene concessa nel caso in cui il procedimento verta sulla fattispecie del crimine quale truffa qualificata ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 AP-DPA e quale frode fiscale qualificata ex art. 177 cpv. 2 AP-LIFD e art. 55c cpv. 2 AP-LAID.

Di principio si concorda con il contenuto dell'articolo, tuttavia solo nella misura in cui si tenga conto delle riserve inerenti le singole fattispecie criminali esposte nella presente presa di posizione.

Art. 112 cpv. 2 AP-LIFD e (art. 39 cpv. 3bis AP-LAID)

Condividiamo la proposta, ma la formulazione dell'articolo dovrebbe essere modificata nel senso che le autorità, anziché *informano*, segnalano spontaneamente all'AFC o all'amministrazione cantonale o comunale delle contribuzioni competente se nell'ambito della loro attività ufficiale presumono che una dichiarazione sia incompleta, poiché riprende più fedelmente l'attuale prassi (segnalazione spontanea), contemplata nel nostro articolo art. 185 cpv. 1 LT.

Art. 177 cpv. 1 AP-LIFD e (art. 55c cpv. 1 AP-LAID)

Per quanto attiene alla fattispecie della frode fiscale, quale delitto, si riportano le osservazioni formulate nell'ambito dell'art. 186 AP-LIFD/GAFI della consultazione GAFI.

Non sussiste alcun motivo di procedere alla modifica della fattispecie della frode fiscale attuale, prevedendo un ulteriore caso quale l'uso di astuzia (lett. b). Questa fattispecie dovrebbe, eventualmente, essere presa in considerazione nell'ambito della definizione del crimine quale reato a monte del riciclaggio di denaro.

Inoltre occorrerebbe prevedere la punibilità per la frode fiscale, quale delitto, non solo quando sono stati utilizzati documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, ma tener conto dell'importo sottratto, al fine di evitare che casi di piccola entità siano perseguiti con conseguenze penali non proporzionate al reato commesso.

A titolo esemplificativo, si vuole evitare il perseguimento per frode fiscale quale delitto in quelle fattispecie in cui una persona presenta un certificato di salario di fr. 100'000.-- anziché di fr. 120'000.--, oppure per la ripresa di prestazioni valutabili in denaro da società a persone vicine di poca entità.

Pertanto riproponiamo la seguente modifica del testo di legge:

¹ *È punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria chiunque commette intenzionalmente una sottrazione d'imposta secondo l'articolo 176 capoverso 1, defraudando l'ente pubblico di una somma rilevante, facendo uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi.*

Art. 177 cpv. 2 AP-LIFD e (art. 55c cpv. 2 AP-LAID)

Anche per questo capoverso si fa riferimento a quanto già espresso nell'ambito della consultazione GAFI.

È opportuno definire la fattispecie della frode fiscale qualificata (intesa quale crimine) autonomamente senza riferirsi a quella della frode fiscale come delitto. Come rettamente rilevato nel Rapporto esplicativo AP/GAFI, il reato di base del crimine è la sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 175 LIFD (cfr. Rapporto AP/GAFI pag. 59 e segg.).

In tal senso occorre evidenziare che la frode fiscale qualificata è un reato preliminare al riciclaggio che prevede una pena detentiva fino a cinque anni.

Tenuto conto delle conseguenze penali del crimine, il testo di legge deve regolare in modo chiaro e comprensibile i presupposti materiali che compongono la fattispecie del reato, in modo da non

generare un'incertezza giuridica. Vi sarebbe in tal senso un parallelismo con il diritto penale amministrativo.

Per quanto attiene l'ammontare di fr. 600'000.--, il Rapporto AP/GAFI (cfr. pag. 63) indica quali *elementi fiscali determinanti per i clienti che sono contribuenti all'estero quelli che sottostanno all'estero a imposte simili alle imposte disciplinate dalla LIFD e dalla LAID (imposte sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, imposte sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche e imposte sui guadagni immobiliari).*

Riteniamo che questo valore soglia deve riferirsi unicamente all'imposta sul reddito e sull'utile, calcolato secondo la legislazione svizzera (vedi situazioni cross border).

Segnaliamo che per gli utili immobiliari, con l'adozione delle modifiche legislative nell'ambito delle contrattazioni, per quanto concerne la vendita in contanti dei fondi (Rapporto AP/GAFI pag. 70), prevedono che automaticamente la fattispecie ricadrebbe sotto la LRD.

Proposta di modifica (già evidenziata con l'altra consultazione):

^{1bis} *È punito con una pena detentiva sino a cinque anni o con una pena pecuniaria chiunque, per mestiere commette intenzionalmente una sottrazione d'imposta secondo l'articolo 176 cpv. 1:*

- a. facendo uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi; oppure*
- b. ingannando con astuzia l'autorità fiscale affermando cose false o dissimulando cose vere oppure confermandone con astuzia l'errore se gli elementi di reddito rispettivamente di utile imponibile non dichiarati ammontano almeno a 600 000 franchi per periodo fiscale.*

Art. 185 AP-LIFD e art. 188 AP-LIFD

L'estensione dei poteri a favore dell'AFC, con riferimento al diritto vigente, in particolare la possibilità di interporre reclamo contro le operazioni d'inchiesta dell'amministrazione delle contribuzioni ai sensi dell'art. 26 e 27 DPA (cfr. art. 185 cpv. 4 AP-LIFD), l'attribuzione all'AFC degli stessi diritti dell'amministrazione coinvolta (cfr. art. 185 cpv. 7 AP-LIFD) e l'estensione della competenza dell'AFC per il giudizio nei casi di cui l'art. 185 cpv. 1 AP-LIFD (art. 188 cpv. 1 AP-LIFD) non si giustifica, ritenuto come, a differenza delle imposte indirette, la competenza per la tassazione e la riscossione dell'imposta federale diretta è dei Cantoni (art. 2 LIFD). L'AFC non sarebbe più competente solo per i casi di gravi infrazioni fiscali (art. 190 LIFD) ma potrebbe intervenire anche nei casi di infrazioni di minore entità.

Con la riforma l'AFC acquisirebbe dei poteri che, in molti ambiti, avrebbero quale conseguenza di ampliare il ruolo di vigilanza stabilito dalla legge, a scapito della sovranità fiscale cantonale e dei principi costituzionali.

Art. 106 cpv. 1 LIVA

Nella versione italiana l'ultima frase è incompleta, in quanto figura "L 36 CP è applicabile" e manca l'indicazione "L'art. 36 CP è applicabile".

Punibilità delle persone giuridiche e autodenuncia esente da pena

La riforma prevede l'abolizione della punibilità della persona giuridica prescrivendo unicamente l'apertura del procedimento penale nei confronti della persona fisica che agisce. Ne consegue che la possibilità di autodenuncia per le persone giuridiche viene pure a cadere.

La punibilità delle persone giuridiche deve essere mantenuta di modo da non causare complicazioni del sistema attuale.

Reintroducendo la punibilità della persona giuridica automaticamente deve essere ripresa la norma concernente la possibilità dell'autodenuncia esente da pena per le persone giuridiche, con conseguente modifica degli art. 191 AP-LIFD e art. 60 AP-LAID.

Infine, rileviamo che nella fase di allestimento della risposta abbiamo consultato anche le autorità giudiziarie cantonali, che hanno formulato delle osservazioni che divergono da quelle presentate in questo scritto. Poiché esse forniscono elementi interessanti, ci permettiamo di allegare anche la presa di posizione del 12 settembre 2013 redatta congiuntamente dalla Camera di diritto tributario, dalla Corte dei reclami penali e dal Ministero pubblico.

Vogliate gradire, gentili Signore, egregi Signori, l'espressione della massima stima.

PER IL CONSIGLIO DI STATO

Il Presidente:



P. Beltraminelli

Il Cancelliere:

G. Gianella

Allegate:

- osservazioni del 12 settembre 2013 delle autorità giudiziarie.

Copia p.c. a:

- Divisione della giustizia, Residenza;
- Segreteria generale del Dipartimento delle istituzioni, Residenza;
- Divisione delle contribuzioni, Residenza;
- Deputazione ticinese alle Camere federali, Residenza.