**Rapporto esplicativo
relativo alla legge federale su un adeguamento
della LIFD e della LAID alle disposizioni generali
del CP**

Compendio

Il presente avamprogetto 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, in entrambe le leggi dovranno essere effettuati adeguamenti alla legge federale sul Tribunale federale (LTF).

La regolamentazione della prescrizione prevista nel diritto penale decisa dall'Assemblea federale il 5 ottobre 2001 non conosce pace in ordine al perseguimento penale e non prevede interruzioni della prescrizione dell'azione penale e quindi neppure termini relativi e assoluti di prescrizione, poiché la disposizione determinante dell'articolo 72 vCP è stata abrogata. Questa abrogazione ha causato di fatto un accorciamento dei termini di prescrizione, ragione per cui 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 in prima istanza.

Con l'abrogazione dell'articolo 72 vCP 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 CP che fino all'entrata in vigore di singoli adeguamenti prolungava sistematicamente i termini di prescrizione dell'azione penale nel diritto accessorio, così anche nella LIFD e nella LAID. La presente revisione della LIFD e della LAID si prefigge di effettuare questi adeguamenti individuali dei termini di prescrizione. Nei casi di contravvenzioni e del tentativo questi termini dovrebbero essere leggermente accorciati. Per i delitti continueranno a valere i termini di prescrizione dell'azione penale di cui all'articolo 333 CP.

Oltre a questi adeguamenti anche le sanzioni dei delitti (frode fiscale, appropriazione indebita d'imposte alla fonte) previste nella LIFD e nella LAID dovrebbero essere adattate al riveduto sistema di sanzioni della PG-CP.

La LTF è entrata in vigore il 1° gennaio 2007. Nell'articolo 107 capoverso 2 questa legge stabilisce che il Tribunale federale, se accoglie il 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. Di conseguenza le disposizioni procedurali della LTF (art. 86 cpv. 2) e della LIFD (art. 146) devono essere adeguate. Le modifiche proposte non dovrebbero avere ripercussioni finanziarie o di personale né per la Confederazione né per i Cantoni e i Comuni.

I Adeguamento dei termini di prescrizione dell'azione penale e delle sanzioni dei delitti alla riveduta Parte generale del CP

1 Situazione iniziale

1.1 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 CP¹ entrasse in vigore con effetto al 1° ottobre 2002, nella LIFD e nella LAID l'azione penale *per violazioni di obblighi procedurali* si prescriveva *in due anni e 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 d'imposta consumata*, 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 eseguita conformemente alla legge, vale a dire 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 oppure erano stati dissimulati o distratti i 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 per le contravvenzioni potevano essere prolungati della metà della durata, rispettivamente di cinque anni al massimo per i delitti (cfr. tabella seguente al n. 1.3.1.1).

1.1.2 Sanzioni per i delitti

Prima che l'articolo 333 CP entrasse in vigore con effetto al 1° gennaio 2007, la sanzione per i delitti fiscali nella LIFD e nella LAID prevedeva *la detenzione o la multa sino a 30 000 franchi*. Secondo l'articolo 36 del vCP la pena detentiva andava da tre giorni a tre anni, sempre che la legge non prevedesse esplicitamente un periodo più lungo.

1.2 Articolo 333 CP nella versione del 1° gennaio 2007

L'articolo 333 CP, che disciplina l'applicazione della parte generale 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.

¹ RS 311.0

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 1974 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 segue²:*

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 in 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.*

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

1.3.1 Prescrizione dell'azione penale

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

² 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.

Per le contravvenzioni nella LIFD e nella LAID ciò significa che per la violazione di obblighi procedurali discende 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* (art. 333 cpv. 6 lett. b CP).

Per i *delitti*, l'articolo 333 capoverso 6 lettera a CP stabilisce che il termine di prescrizione dell'azione penale viene aumentato della metà della durata ordinaria, vale a dire *da 10 a 15 anni*. Questa norma implica però anche 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 ambito di diritto doganale e dell'imposta sul valore aggiunto³. Questa giurisprudenza deve valere anche per le imposte dirette.

³ DTF **134** IV 328: Se l'applicazione della regolamentazione dell'articolo 333 capoverso 6 CP nel diritto penale accessorio comporta un termine di prescrizione delle contravvenzioni più lungo di quello dei delitti della medesima legge, il termine di prescrizione valevole per le contravvenzioni si riduce in misura corrispondente.

1.3.1.1 Panoramica sotto forma di tabella dei termini di prescrizione dell'azione penale nella LIFD (LAID) prima e dopo l'entrata in vigore della revisione della PG-CP compresa la proposta di modifica

Infrazioni (Fattispecie/Tipo di reato)	Disposizioni sulla prescrizione fino al 30 settembre 2002		Prescrizione dal 1° ottobre 2002	Proposta di modifica
	Prescrizione relativa	Prescrizione assoluta		
Violazione degli obblighi procedurali, articolo 174 LIFD (art. 55 LAID) Contravvenzione	2 anni	3 anni	4 anni	3 anni
Sottrazione d'imposta consumata, articolo 175 LIFD (art. 56 cpv. 1 LAID) Contravvenzione	10 anni	15 anni	20 anni	15 anni
Tentativo di sottrazione d'imposta, articolo 176 LIFD (art. 56 cpv. 2 LAID) Tentata contravvenzione	4 anni	6 anni	8 anni	6 anni
Dissimulazione o distrazione di beni successori nella procedura d'inventario, articolo 178 LIFD (art. 56 cpv. 4 LAID) Contravvenzione	10 anni	15 anni	20 anni	15 anni
Frode fiscale, articolo 186 LIFD (art. 59 LAID) Delitto	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni
Appropriazione indebita d'imposte alla fonte, articolo 187 LIFD (art. 59 LAID) Delitto	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni

1.3.1.2 Ripercussione della sentenza in 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 in prima istanza. Questa norma deve impedire che chi introduce un rimedio giuridico in un procedi-

mento penale possa approfittare della prescrizione (assoluta) dell'azione penale prima della chiusura definitiva della procedura⁴. Con l'articolo 333 CP la nuova disposizione ha acquisito validità anche per il diritto accessorio della LIFD e della LAID.

Poiché l'azione penale non si prescrive più con la pronuncia di una sentenza in 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 Cost. (art. 4 vCost.) e all'imperativo di celerità secondo l'articolo 6 CEDU. In questo modo è possibile contrastare efficacemente il pericolo apparente che attraverso le disposizioni di prescrizione non siano posti più limiti temporali a una procedura di ricorso.

1.3.1.3 Ripercussioni su altre leggi tributarie della Confederazione

Come spiegato in precedenza nel compendio, 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 2009⁵ 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 revisione è entrata in vigore il 1° gennaio 2011. Il diritto di prescrizione dell'azione penale relativo all'imposta sul valore aggiunto non è pertanto oggetto del presente avamprogetto.

Anche il diritto di prescrizione dell'azione penale relativo alle tasse di bollo⁶ e all'imposta preventiva⁷ (procedura di autotassazione) non è oggetto del presente avamprogetto, che si limita solo alle imposte dirette (procedura di tassazione mista).

1.3.2 Sanzioni dei delitti (al 1° gennaio 2007)

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

2 Soluzioni analizzate

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

I termini di prescrizione di diversa durata dell'azione penale secondo l'articolo 333 CP (cfr. n. 1.3.1.) possono essere rettificati nella LIFD e nella LAID escludendo l'applicazione di tale articolo in queste due leggi. Per la prescrizione dell'azione penale ciò significherebbe che il sistema inizialmente in vigore con i termini di prescrizione assoluti e relativi nonché con i motivi d'interruzione verrebbe ripristinato.

⁴ Messaggio del 21 settembre 1998 concernente la revisione del Codice penale svizzero, numero 216.11 (FF 1999 1669 segg.).

⁵ RS 641.20 (LIVA).

⁶ RS 641.10 (LTB).

⁷ RS 642.21 (LIP).

2.2 Assunzione del concetto secondo la revisione della PG-CP e adeguamento dei termini di prescrizione dell'azione penale

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

3 Il nuovo regime proposto

3.1 Prescrizione dell'azione penale

Nel presente documento viene proposta 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, non vi sarà più prescrizione dell'azione penale se prima della scadenza del termine di prescrizione è stata pronunciata una sentenza in prima istanza. Per le prescrizioni dell'azione penale dovranno essere ripresi termini uguali a quelli assoluti validi oggi per la prescrizione (cfr. tabella al n. 1.3.1.1).

Se prima della scadenza di questi termini viene pronunciata una sentenza in prima istanza, non vi è più prescrizione. Nel concetto di «sentenza in prima istanza» rientrano esclusivamente sentenze di condanna⁸ delle autorità cantonali competenti (autorità fiscali) (art. 182 cpv. 1 LIFD) e delle autorità cantonali competenti per l'azione penale (art. 188 cpv. 2 LIFD). Per la sottrazione d'imposta ciò significa che la decisione sulla multa della competente amministrazione cantonale delle contribuzioni vale come sentenza in prima istanza, poiché nell'ambito della sottrazione d'imposta questa autorità emana il primo provvedimento⁹ al termine della verifica.

3.2 Sanzioni per i delitti nella LIFD e nella LAID

Per i delitti l'articolo 333 CP prevede ora come sanzione penale *una pena detentiva fino a tre anni oppure una pena pecuniaria*¹⁰ invece della *detenzione oppure di una multa fino a un massimo di 30 000 franchi*. La nuova formulazione dovrà essere ripresa senza modifiche negli articoli 186 capoverso 1 e 187 capoverso 1 LIFD nonché nell'articolo 59 capoverso 1 LAID.

4 Motivazione e valutazione della nuova normativa proposta

Una delle principali novità nella revisione del diritto di prescrizione dell'azione penale consiste nel fatto che dopo una sentenza in prima istanza non vi è più prescri-

⁸ DTF **134** IV 328 (in particolare 331).

⁹ Versione secondo l'articolo 3 numero 7 DF 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).

¹⁰ L'avamprogetto per una nuova revisione della PG-CP (che prevede fra l'altro la reintroduzione delle pene detentive brevi), presentato dal Consiglio federale il 30 giugno 2010, non ha alcuna ripercussione sulla presente procedura legislativa nella LIFD e nella LAID.

zione. 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. In particolare per gli addetti ai lavori è da ritenere positivo che nessuno possa salvarsi invocando la prescrizione solo per aver fatto uso di rimedi giuridici. Il fatto che dopo una sentenza in prima istanza non vi sia più prescrizione consente di abbreviare adeguatamente i termini di prescrizione come proposto. L'adeguamento raccomandato dei termini di prescrizione dell'azione penale nella LIFD e nella LAID è 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.

5 Spiegazioni relative ai singoli articoli della LIFD e della LAID

Articolo 182 capoverso 1

Precisazione linguistica. Stessa cosa nell'articolo 57^{bis} capoverso 1 LAID.

Articolo 184 capoverso 1 LIFD

Nel caso di violazione degli obblighi procedurali e nel tentativo di sottrazione d'imposta il prolungamento schematico dei termini secondo l'articolo 333 CP viene ridotto. La *violazione degli obblighi procedurali* si prescrive ora *dopo tre anni* (accorciamento di un anno) e nel *tentativo di sottrazione d'imposta dopo sei anni* (accorciamento di due anni) dopo la chiusura definitiva del procedimento durante il quale sono stati violati gli obblighi procedurali oppure è stato commesso il tentativo di sottrazione.

Nel caso di sottrazione consumata d'imposta, la prescrizione subentrerà dopo *15 anni* dalla fine del periodo fiscale per il quale il contribuente non è stato tassato o è stato tassato insufficientemente oppure per il quale la ritenuta d'imposta alla fonte non è stata effettuata conformemente alla legge, vale a dire *15 anni* a contare dalla fine dell'anno civile nel corso del quale sono stati ottenuti una restituzione indebita d'imposta o un condono ingiustificato d'imposta oppure sono stati dissimulati o distratti beni nella procedura d'inventario. Questo significa un accorciamento di cinque anni rispetto a quanto previsto dall'articolo 333 CP. In tal modo viene pure operato un allineamento del termine di prescrizione dell'azione penale per la frode fiscale con quello stabilito per la sottrazione d'imposta consumata. Per rendere più comprensibile la disposizione, la lettera b è divisa in due numeri.

Le stesse considerazioni valgono per l'articolo 58 capoverso 1 e 2 LAID.

Articolo 184 capoverso 2 LIFD

Secondo il concetto del nuovo diritto di prescrizione dell'azione penale il capoverso 2 deve essere abrogato, poiché decadono i motivi di interruzione.

In conformità con l'articolo 333 capoverso 6 lettera d CP, in ambito di LIFD non subentrerà più la prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza in prima istanza (cfr. spiegazioni al n. 3.1). Come sentenza in prima istanza vale la decisione emanata dall'autorità cantonale competente (art. 182 cpv. 1).

Occorre notare che per gli autori, i complici e gli istigatori valgono gli stessi termini di prescrizione dell'azione penale. In questo caso la LIFD e la LAID seguono le norme generali del CP, il quale non prevede termini speciali di prescrizione dell'azione penale per i complici e gli istigatori (diversi da quelli previsti per l'autore).

Le stesse osservazioni valgono per l'articolo 58 capoverso 3 LAID.

Articolo 186 capoverso 1 e articolo 187 capoverso 1 LIFD

Invece della detenzione o di una multa fino a 30 000 franchi la sanzione recita ora:

... è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria.

Questo corrisponde già al diritto vigente (art. 333 cpv. 2 lett. b CP). Tale diritto è formalmente traslato nella LIFD.

Le stesse osservazioni valgono per l'articolo 59 capoverso 1 LAID.

Articolo 189 capoverso 1 LIFD

L'azione penale dei delitti fiscali (frode fiscale art. 186 e appropriazione indebita d'imposte alla fonte art. 187) si prescrive in *15 anni* dall'ultima attività delittuosa. Questa soluzione corrisponde alla proposta secondo l'articolo 333 CP e alla durata della prescrizione assoluta nel vecchio diritto della LIFD e della LAID.

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

Articolo 189 capoverso 2 LIFD

Poiché decadono sia nelle contravvenzioni sia nei delitti, i motivi di interruzione devono essere stralciati nel capoverso 2. Questa constatazione vale anche per l'articolo 60 capoverso 2 LAID.

Ai sensi dell'articolo 333 capoverso 6 lettera d CP anche per i delitti non subentra più la prescrizione dell'azione penale 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 norme del Codice di procedura penale (CPP) del 5 ottobre 2007¹¹. Per i *decreti d'accusa* che riguardano reati di diritto comune e fiscali valgono quindi le stesse norme di prescrizione, tanto più che non è escluso che nello stesso decreto d'accusa vengano giudicati sia le fattispecie di reati fiscali sia altri reati. Ne consegue che per i reati fiscali nell'emanazione di un decreto d'accusa il termine di prescrizione termina se entro 10 giorni non viene presentata opposizione valida, per cui il decreto d'accusa diviene sentenza passata in

¹¹ RS 312.0

giudicato (art. 354 cpv. 3 CPP). Se dopo che è stata presentata opposizione a un decreto d'accusa il Ministero pubblico si attiene a questo e stabilisce l'atto d'accusa, la prescrizione termina solo con la decisione del tribunale di prima istanza.

Occorre notare che anche per i delitti valgono gli stessi termini di prescrizione dell'azione penale per gli autori, i complici e gli istigatori. In questo contesto, la LIFD e la LAID seguono le norme generali del CP, il quale non prevede termini speciali di prescrizione dell'azione penale per i complici e gli istigatori (diversi da quelli previsti per gli autori).

Le stesse osservazioni valgono per l'articolo 60 capoverso 2 LAID.

Articolo 72x Adeguamento delle legislazioni cantonali alle modifiche del...

I Cantoni devono adeguare la loro legislazione al momento dell'entrata in vigore delle suddette modifiche. Il Consiglio federale concederà ai Cantoni tempo sufficiente per questi adeguamenti. Tuttavia, bisogna osservare che fino a quel momento rimarranno in vigore le disposizioni previste dall'articolo 333 CP.

Articolo 220b LIFD e articolo 78e LAID – Disposizione transitoria

Poiché i termini proposti di prescrizione dell'azione penale divergono in parte dal diritto vigente secondo l'articolo 333 CP, è stata inserita una disposizione transitoria nella LIFD e nella LAID per garantire la certezza del diritto. Secondo questa disposizione nei casi pendenti al momento dell'entrata in vigore delle presenti modifiche di legge è applicabile il nuovo diritto di prescrizione.

II Ulteriori aggiornamenti e adeguamenti nella LIFD, nella LAID e nella LTF

6 Situazione iniziale

I seguenti adeguamenti di LIFD, LAID e LTF non contengono modifiche materiali, ma sono solo di natura formale.

6.1 Nuove norme proposte e spiegazioni

6.1.1 Stralcio dell'articolo 73 capoverso 3 LAID

L'articolo 73 capoverso 3 LAID e l'articolo 107 capoverso 2 LTF disciplinano la facoltà di verifica (cognizione) del Tribunale federale in caso di ricorsi relativi a questioni fiscali (ricorsi di diritto pubblico). Nel diritto vigente le due leggi recitano quanto segue:

- articolo 73 capoverso 3 LAID: «se il ricorso si rivela fondato, il Tribunale federale annulla la decisione e *rinvia la causa all'autorità inferiore per nuovo giudizio*».
- Articolo 107 capoverso 2 LTF: «se accoglie il ricorso, il Tribunale federale *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'introduzione 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 fino alla fine del 2006, per cui prevaleva su quest'ultima legge.

Nel campo di applicazione della LTF, che ha sostituito l'OG, l'articolo 73 capoverso 3 LAID non è più considerato una norma speciale. In applicazione del 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. Come già accennato, la LTF è entrata in vigore il 1° gennaio 2007. Essa è pertanto più recente rispetto alla LAID, entrata in vigore il 14 dicembre 1990.

In due sentenze del 2008¹² e del 2009¹³ 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.

Con il presente rapporto si propone di stralciare l'articolo 73 capoverso 3 LAID.

6.1.2 Modifica dell'articolo 146 LIFD e dell'articolo 86 capoverso 2 LTF

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

- articolo 145 capoverso 1 LIFD: «la decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda».
- Articolo 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».

L'articolo 86 capoverso 2 LTF statuisce che i Cantoni istituiscono tribunali superiori che giudicano quali autorità di grado immediatamente inferiore al Tribunale federale, in quanto un'altra legge federale non preveda che le decisioni di altre autorità giudiziarie sono impugnabili mediante ricorso al Tribunale federale.

Inoltre, nell'articolo 50 capoverso 3 LAID si afferma che sia il contribuente sia l'amministrazione fiscale cantonale possono impugnare la decisione su ricorso davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda.

Secondo l'articolo 86 capoverso 2 LTF, in linea di principio nel caso di ricorsi di diritto pubblico i Cantoni devono istituire *tribunali cantonali superiori* che giudicano quali autorità di grado immediatamente inferiore al Tribunale federale. In una sentenza¹⁴ del 2009 il Tribunale federale ha stabilito che sono considerati *tribunali superiori* i tribunali che giudicano come autorità di grado immediatamente inferiore al Tribunale federale, come autorità di ultima istanza per l'ambito in questione,

¹² DTF **134** II 186 Consid. 1.5.3

¹³ DTF **135** II 260 Consid. 1.3.2

¹⁴ DTF **135** II 94 Consid. 4.1

competenti per l'intero Cantone e non assoggettati gerarchicamente a nessun'altra autorità giudiziaria cantonale. Sono esclusi da questo principio i casi per i quali un'altra legge federale prevede che le decisioni di altre autorità giudiziarie sono impugnabili mediante ricorso al Tribunale federale (cfr. art. 86 cpv. 2 LTF, seconda parte del periodo). Questa eccezione è stata inserita nella LTF a causa dell'articolo 146 LIFD.

L'articolo 50 capoverso 3 LAID lascia ai Cantoni la facoltà di scegliere se istituire una o due autorità di ricorso (cantonali) indipendenti dall'amministrazione. Tuttavia, dall'articolo 50 capoverso 3 LAID non si può evincere che è possibile istituire un tribunale di grado inferiore come unica autorità di ricorso cantonale, indipendente dall'amministrazione. L'articolo 86 capoverso 2 LTF chiede una prescrizione federale come base per poter derogare come finora generalmente possibile dalla prescrizione di un'autorità di grado inferiore (tribunale cantonale superiore come autorità di grado inferiore). Pertanto, secondo l'articolo 140 e seguenti LIFD la commissione cantonale di ricorso in materia di imposte può essere oggi ancora l'unica autorità cantonale di ricorso solo se il Cantone le conferisce la posizione di tribunale superiore.

Poiché i Cantoni sono obbligati a istituire un iter ricorsuale uniforme per i ricorsi concernenti l'imposta federale diretta e le imposte cantonali armonizzate¹⁵, *non è più necessaria la deroga secondo l'articolo 146 LIFD*, dato che non esistono Cantoni in cui le decisioni di tribunali di grado inferiore possono essere impuginate davanti al Tribunale federale. L'articolo 146 LIFD deve pertanto essere adeguato in modo che questa disposizione rimandi ora alla possibilità di presentare ricorso secondo la LTF (art. 86 cpv. 2 LTF). Per poter stabilire una congruenza con la LTF, la norma derogatoria (seconda parte del periodo), contenuta nell'articolo 86 capoverso 2 LTF, deve essere stralciata.

6.1.3 Stralcio della disposizione transitoria dell'articolo 205c LIFD

Nel suo messaggio del 6 marzo 2009¹⁶ il Consiglio federale ha proposto di compensare più rapidamente gli effetti della progressione a freddo, vale a dire su base annua. Per poter porre in vigore quanto prima queste modifiche di legge, nel 2009 il Parlamento ha approvato una disposizione transitoria (art. 205c LIFD) che recita:

«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 dopo la decorrenza infruttuosa del termine di referendum*. In caso contrario, il primo adeguamento avrà luogo per l'anno fiscale 2011».

Come 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. Il testo è entrato in vigore il 1° gennaio 2011. Alla luce di questa situazione l'articolo 205c LIFD è diventato superfluo e può essere stralciato dalla LIFD.

6.1.4 Stralcio dell'articolo 206 LIFD

Con l'introduzione della LIFD al 1° gennaio 1995, per le persone giuridiche si è verificato un passaggio dal sistema di tassazione biennale praenumerando al sistema di tassazione annuale postnumerando. Con l'entrata in vigore della LIFD questo

¹⁵ DTF 130 II 65

¹⁶ FF 2009 1349

passaggio è stato obbligatorio per le persone giuridiche. Per poter evitare negli anni 1994 e 1995 lacune nella tassazione durante il passaggio è stata introdotta la disposizione transitoria dell'articolo 206 LIFD. Questa disciplina il cosiddetto metodo dell'imposizione della differenza¹⁷. 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. La norma speciale di cui all'articolo 206 LIFD può quindi essere stralciata senza sostituzione. Questo vale anche per la relativa ordinanza del 16 settembre 1992 del Consiglio federale sulle basi temporali dell'imposta federale diretta per le persone giuridiche¹⁸.

L'articolo 77 LAID disciplina lo stesso contesto per i Cantoni. Poiché questi ultimi hanno però dovuto attuare il passaggio solo con effetto al 1° gennaio 2001, questo articolo transitorio non può ancora essere stralciato (al più presto al 1° gennaio 2016).

6.1.5 Uso di abbreviazioni nella LIFD (ingresso in combinato disposto con l'art. 32 cpv. 2 e con l'art. 85 cpv. 1)

Negli atti normativi tutte le abbreviazioni e gli acronimi devono essere introdotti la prima volta per esteso¹⁹. Le abbreviazioni e gli acronimi possono alleggerire un testo, ma possono anche appesantirlo o causare equivoci. 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 noti e introducendoli nel testo si migliora la leggibilità e la chiarezza delle disposizioni pertinenti nella LIFD. Bisogna notare 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 31 capoverso 2²⁰ («DFF») e nell'articolo 85 capoverso 1 («AFC»). Gli acronimi devono essere inseriti ed utilizzati di conseguenza. Di regola la Cancelleria federale si occupa dell'attuazione di questa redazione del testo di legge.

III Considerazioni finali ad I e II

¹⁷ Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, art. 206 LIFD n. 4 segg.

¹⁸ RS 642.117.2

¹⁹ Schreibweisungen der Bundeskanzlei, 1^a edizione 2008, numeri marginali 411 e 413

²⁰ 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.

7 Ripercussioni per Confederazione, Cantoni e Comuni

L'avamprogetto non ha ripercussioni finanziarie o di personale né a livello di Confederazione né a livello di Cantoni e Comuni.

8 Rapporto con il programma di legislatura

L'avamprogetto non è annunciato né nel messaggio del 23 gennaio 2008²¹ sul programma di legislatura 2007-2011 né nel decreto federale del 18 settembre 2008²² sul programma di legislatura 2007-2011. Poiché questi adeguamenti della LIFD e della LAID alla riveduta parte generale del CP costituiscono un progetto di secondaria importanza, il DFF ha rinunciato a includerli nel programma di legislatura.

9 Indagine conoscitiva

In linea di principio ai fini dell'elaborazione di una modifica di legge bisognerebbe indire una *procedura di consultazione*. Tuttavia, se vengono modificati solo singoli articoli di legge nei quali si trattano questioni di minor portata e che sono indiscussi sotto il profilo politico, tale procedura non è necessaria. Nel presente documento si tratta di adeguamenti successivi della LIFD e della LAID alla riveduta parte generale del CP nonché di adeguamenti che sono diventati necessari a seguito della giurisprudenza più recente del Tribunale federale nell'ambito dell'organizzazione della giustizia. Pertanto, invece di una procedura di consultazione viene svolta solo un'indagine conoscitiva presso una cerchia più ristretta di interessati (in particolare presso i direttori cantonali delle finanze).

10 Aspetti giuridici

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 mandato 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 fiscali. Dato che riguardano le disposizioni penali fiscali e il diritto procedurale, gli adeguamenti e le modifiche sono coperti dalla competenza della Confederazione in fatto di armonizzazione.

²¹ FF 2008 597

²² FF 2008 7469