

AMMINISTRAZIONE FEDERALE  
DELLE CONTRIBUTUZIONI  
Divisione principale  
imposta federale diretta

Berna, 7 aprile 1995

Alle amministrazioni cantonali  
dell'imposta federale diretta

**Circolare n. 21**

Le disposizioni concernenti il recupero d'imposta e le disposizioni penali fiscali secondo la Legge federale sull'imposta federale diretta

Indice delle materie

I.	Introduzione	5
II.	Ricupero d'imposta (art. 151-153 LIFD)	5
1.	Scopo	5
2.	Presupposti	6
2.1	Ricupero d'imposta in caso di sottrazione d'imposta o di delitti fiscali	6
2.2	Ricupero d'imposta senza procedimento penale fiscale	6
3.	Procedura	7
3.1	Procedura contro il contribuente	7
3.2	Procedura contro gli eredi	7
3.3	Norme procedurali	8
4.	Termini	8
5.	Riscossione del recupero d'imposta	8
6.	Diritto transitorio	9
III.	Violazione di obblighi procedurali e sottrazione d'imposta (contravvenzioni fiscali)	9
1.	Violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD)	9
1.1	Fattispecie	9

1.2	Autori	10
1.3	Condizione oggettiva di punibilità	10
1.4	Commisurazione della pena	10
1.5	Rimedi giuridici	11
1.6	Prescrizione	11
1.6.1	Prescrizione dell'azione penale	11
1.6.2	Prescrizione della riscossione	12
1.7	Responsabilità degli eredi	12
1.8	Diritto transitorio	12
2.	Sottrazione d'imposta (art. 175-180 LIFD)	12
2.1	Fattispecie oggettiva	12
2.1.1	Sottrazione consumata d'imposta in senso stretto	13
2.1.2	Sottrazione d'imposte alla fonte	13
2.1.3	Restituzione illecita d'imposta	14
2.1.4	Condono ingiustificato	14
2.2	Reità	14
2.2.1	Persone fisiche in qualità di autori	14
2.2.1.1	Coniugi in qualità di autori (art. 180 LIFD)	14
2.2.2	Persone giuridiche in qualità di autori (art. 181 LIFD)	15
2.2.3	Reità in caso di sottrazione d'imposte alla fonte	15
2.3	Fattispecie soggettiva	15
2.4	Commisurazione della pena	16
2.5	Responsabilità degli eredi (art. 179 LIFD)	17
2.6	Prescrizione	18
2.6.1	Prescrizione dell'azione penale (art. 184 cpv. 1 lett. b LIFD)	18
2.6.2	Prescrizione della riscossione	19
2.7	Diritto transitorio	19
2.7.1	Sottrazione consumata d'imposta in senso stretto	19
2.7.2	Sottrazione consumata d'imposte alla fonte	21
2.7.3	Restituzione illecita d'imposta e condono ingiustificato	21
2.7.4	Responsabilità degli eredi	21
3.	Tentativo di sottrazione d'imposta (art. 176 LIFD)	21
3.1	Fattispecie oggettiva	21
3.2	Reità	22
3.3	Fattispecie soggettiva	22
3.4	Commisurazione della pena	22
3.5	Prescrizione	22
3.5.1	Prescrizione dell'azione penale (art. 184 cpv. 1 lett. a LIFD)	22
3.5.2	Prescrizione della riscossione	23
3.6	Responsabilità degli eredi	23
3.7	Diritto transitorio	23
3.7.1	Tentativo di sottrazione d'imposta in senso stretto	23
3.7.2	Tentativo di restituzione illecita d'imposta e tentativo di condono ingiustificato	24
4.	Reati di partecipazione (art. 177 LIFD)	24
4.1	Atto principale	24

4.2	Istigazione	24
4.3	Complicità	24
4.4	Concorso	25
4.5	Favoreggiamento	25
4.6	Reità	26
4.7	Fattispecie soggettiva	26
4.8	Commisurazione della pena	26
4.9	Prescrizione	27
4.9.1	Prescrizione dell'azione penale	27
4.9.2	Prescrizione della riscossione	27
4.10	Responsabilità solidale dei partecipanti per il pagamento dell'imposta sottratta	28
4.11	Diritto transitorio	28
5.	Dissimulazione o distrazione di valori successori nella procedura d'inventario (art. 178 LIFD)	29
5.1	Fattispecie oggettiva	29
5.2	Fattispecie soggettiva	29
5.3	Reità	29
5.4	Tentativo	30
5.5	Reati di partecipazione	30
5.6	Commisurazione della pena	30
5.7	Prescrizione	31
5.7.1	Prescrizione dell'azione penale	31
5.7.2	Prescrizione della riscossione	31
5.8	Diritto transitorio	31
6.	Autorità competenti (art. 182 LIFD)	31
7.	Procedura	32
7.1	Notificazione	32
7.2	Esecuzione della procedura	32
7.3	Relazione tra procedura fiscale penale e procedura di recupero d'imposta	33
7.4	Chiusura del procedimento	33
7.5	Rimedi giuridici	34
7.6	Spese	35
7.7	Riscossione delle multe e delle spese	36
IV.	Delitti fiscali (art. 186-189 LIFD)	36
1.	Frode fiscale (art. 186 LIFD)	36
1.1	Fattispecie	36
1.1.1	Fattispecie oggettiva	36
1.1.2	Fattispecie soggettiva	38
1.2	Reità	38
1.3	Reati di partecipazione	38
1.4	Commisurazione della pena	39
1.5	Prescrizione dell'azione penale	39
1.6	Diritto transitorio	40
1.6.1	Uso di documenti falsi per commettere una sottrazione d'imposta consumata in senso stretto	40

1.6.2	Uso di documenti falsi in caso di sottrazione d'imposte alla fonte nonché in caso di restituzione illecita e di condono ingiustificato	40
1.6.3	Uso di documenti falsi in caso di tentativo di sottrazione	40
2.	Appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 187 LIFD)	41
2.1	Fattispecie	41
2.2	Reità	41
2.3	Reati di partecipazione	41
2.4	Tentativo	41
2.5	Commisurazione della pena	42
2.6	Relazione tra sottrazione e appropriazione indebita d'imposte alla fonte	42
2.7	Prescrizione dell'azione penale	42
2.8	Diritto transitorio	42
3.	Procedura (art. 188 LIFD)	42
3.1	Denuncia penale	42
3.2	Condanna secondo il diritto fiscale cantonale e federale	43
V.	Diritto intertemporale	43

## I. Introduzione

Le normative concernenti il recupero d'imposta e le disposizioni penali fiscali della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) hanno subito delle modifiche essenziali e presentano delle novità rispetto all'ordinamento contenuto nel Decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD). La Divisione principale imposta federale diretta si sente pertanto in dovere di riassumerle e commentarle in una circolare.

Come principale novità occorre evidenziare che, in presenza di una sottrazione consumata d'imposta, l'imposta sottratta è da stabilire con decisione speciale nell'ambito della procedura di recupero d'imposta e da riscuotere quale recupero d'imposta. Le multe sono pene proprie ai sensi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU).

La procedura per fissare le imposte sottratte e le multe concernenti i periodi fiscali precedenti il 1° gennaio 1995 è sempre disciplinata dalle norme procedurali della LIFD. In tali casi, riguardo al rispetto del termine di perenzione, per l'apertura della procedura va per contro ancora osservato l'articolo 134 DIFD. La commisurazione della pena è sempre retta dal diritto più favorevole.

## II. Recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD)

### 1. Scopo

Gli articoli 151-153 LIFD fanno parte del titolo "Modificazione delle decisioni cresciute in giudicato" e disciplinano la procedura di revisione a sfavore del contribuente\* delle decisioni cresciute in giudicato. In quest'ambito è irrilevante che al contribuente possa o meno essere imputata una colpa. In base alla sistematica della legge, la procedura di recupero d'imposta dev'essere separata dal procedimento penale fiscale disciplinato nella parte sesta della legge.

---

\* Con il termine di contribuenti sono in seguito da intendere sia le persone giuridiche sia le persone fisiche, a meno che dal contesto non risulti diversamente.

## 2. Presupposti

### 2.1 Ricupero d'imposta in caso di sottrazione d'imposta o di delitti fiscali

Secondo l'articolo 152 capoverso 2 LIFD l'apertura del procedimento penale per sottrazione d'imposta o per delitto fiscale vale contemporaneamente come avvio della procedura di ricupero d'imposta. Si tratta di una conseguenza logica, poiché, in caso di sottrazione d'imposta o di delitti fiscali, all'autorità fiscale vengono ineluttabilmente e colpevolmente sottaciuti determinati fatti o mezzi di prova, che non potevano quindi essere noti all'autorità fiscale o all'autorità giudiziaria fiscale al momento in cui ha emanato la sua decisione. E' ad esempio il caso anche quando l'autorità fiscale, per negligenza, non ha considerato nella tassazione un dato fiscale di cui era a conoscenza e quando il contribuente non ha da parte sua comunicato all'autorità questo dato. La procedura di ricupero d'imposta serve pertanto a determinare e riscuotere l'importo d'imposta sottratto.

### 2.2 Ricupero d'imposta senza procedimento penale fiscale

Se una tassazione è stata omessa o è incompleta senza colpa del contribuente, perché

a) al momento dell'emanazione della decisione di tassazione o della decisione su ricorso l'autorità competente in materia non era a conoscenza di fatti e/o di mezzi di prova, oppure

b) un crimine o un delitto ha influito sull'attività dell'autorità di tassazione o di ricorso, deve essere avviata una procedura di ricupero d'imposta.

I fatti menzionati alla lettera a) devono essere rilevanti ai fini del giudizio fiscale. Può trattarsi ad esempio di un'eredità, di cui il contribuente prende conoscenza soltanto a tassazione effettuata. Se si tratta di fatti e di mezzi di prova non presi in considerazione per inavvertenza, le disposizioni concernenti il ricupero d'imposta non sono applicabili.

In linea di principio, i condizionamenti dell'attività dell'autorità di tassazione o di ricorso menzionati alla lettera b) devono essere stati accertati in un

procedimento penale. Se un procedimento penale non è tuttavia possibile, la prova dell'esistenza di un crimine o di un delitto può essere portata anche in altro modo.

Il recupero d'imposta non può essere operato, nemmeno in caso di valutazione insufficiente, se il contribuente ha presentato una dichiarazione completa e precisa del reddito, della sostanza, dell'utile netto o del capitale proprio e se l'autorità fiscale ha accettato la valutazione.

La stima e la valutazione di oggetti imponibili non producono di per sé nuovi fatti. Se nella dichiarazione d'imposta o nella procedura di tassazione il contribuente ha fornito ad esempio indicazioni sul valore di un oggetto della sostanza o sull'ammontare di un ammortamento giustificato dall'uso commerciale, ha dato un giudizio di valore soggettivo. Se una tale valutazione si rivela in seguito inesatta, la tassazione può essere riesaminata e corretta soltanto se risulta che il contribuente aveva dato indicazioni inesatte o incomplete sui punti fondamentali della valutazione.

### 3. Procedura

#### 3.1 Procedura contro il contribuente

L'apertura del procedimento penale vale contemporaneamente come avvio della procedura di recupero d'imposta. Se eccezionalmente il procedimento penale non viene aperto, l'autorità competente deve, per assicurare le prove, comunicare al contribuente l'avvio della procedura di recupero d'imposta mediante lettera raccomandata con la quale gli si rendono noti le ragioni dell'avvio della procedura e i periodi fiscali colpiti dalla procedura di recupero d'imposta.

#### 3.2 Procedura contro gli eredi

Se l'autorità fiscale è venuta a conoscenza di nuovi fatti o mezzi di prova quando il contribuente era ancora in vita, ma al momento della morte del contribuente la procedura di recupero d'imposta non era ancora stata avviata, dev'essere avviata e attuata nei confronti degli eredi. Lo stesso vale se l'autorità di tassazione viene a conoscenza di nuovi fatti o mezzi di prova soltanto dopo la morte del contribuente. Una procedura di recupero d'imposta non ancora conclusa alla morte del contribuente deve parimenti essere proseguita nei confronti degli eredi.

### 3.3 Norme procedurali

Le norme sui principi generali di procedura (art. 109-121 LIFD), sulla procedura di tassazione e di reclamo (art. 122-135 LIFD), sulla procedura di riscossione dell'imposta alla fonte (art. 136-139 LIFD) e sulla procedura di ricorso (art. 140-146 LIFD) sono applicabili per analogia. Il contribuente deve pertanto adempiere tutti gli obblighi che gli derivano dalla procedura di tassazione e di ricorso. Per la violazione di questi obblighi egli può quindi essere punito conformemente all'articolo 174 LIFD. Se nell'ambito della procedura di recupero d'imposta, il contribuente dà indicazioni false o non ne dà affatto, può essere punito con la multa per sottrazione d'imposta consumata o per tentativo di sottrazione per aver sottratto o tentato di sottrarre delle imposte in questa procedura (art. 175 e 176 LIFD). Se egli fa inoltre uso di documenti falsi, alterati, o contenutisticamente inesatti, adempie la fattispecie della frode fiscale (art. 186 LIFD).

### 4. Termini

Secondo l'articolo 152 capoverso 1 LIFD il diritto di avviare la procedura di recupero d'imposta decade dopo dieci anni dalla fine del periodo fiscale per il quale la tassazione è stata indebitamente omessa o per il quale la tassazione cresciuta in giudicato era incompleta. Si tratta di un termine di perenzione che può essere rispettato solo con l'avvio tempestivo della procedura.

Dopo 15 anni dalla fine del periodo fiscale al quale si riferisce, la procedura di recupero d'imposta dev'essere cresciuta in giudicato. Anche in questo caso si tratta di un termine di perenzione.

### 5. Riscossione del recupero d'imposta

L'articolo 151 capoverso 1 LIFD prescrive che l'imposta recuperata è comprensiva anche degli interessi. Sono applicabili anche le altre disposizioni sulla riscossione e sulla garanzia dell'imposta (art. 160-173 LIFD; Ordinanza del DFF del 10 dicembre 1992 sulla scadenza e gli interessi nell'imposta federale diretta, RS 642.124). Pertanto nella decisione di recupero d'imposta gli interessi di mora accumulati a contare dalla scadenza originaria devono essere calcolati e incassati al tasso in vigore nel periodo fiscale corrispondente.

L'importo complessivo così calcolato, riferito al recupero d'imposta e agli interessi di mora accumulati scade con la notifica della decisione conformemente all'articolo 161 capoverso 3 lettera c LIFD; a partire dal 30esimo giorno dalla scadenza sono dovuti, su questo importo, gli interessi al tasso fissato dal DFF (cfr. art. 163 e 164 LIFD nonché art. 3 dell'Ordinanza).

Il credito d'imposta oggetto di recupero si prescrive in cinque anni dalla crescita in giudicato della decisione. La sospensione e l'interruzione di questo termine sono disciplinate nell'articolo 120 capoversi 2 e 3 LIFD. La prescrizione assoluta subentra dieci anni dopo la fine dell'anno in cui il recupero d'imposta è cresciuto in giudicato (cfr. rinvio dell'articolo 153 capoverso 3 LIFD alle norme concernenti i principi procedurali, di cui fanno parte anche gli articoli 120 e 121 LIFD).

## 6. Diritto transitorio

Per le persone fisiche una procedura di recupero d'imposta separata da un procedimento penale (art. 175 segg. e 186 segg. LIFD) può essere attuata soltanto per i periodi fiscali che hanno iniziato a decorrere dopo il 1° gennaio 1995. Per le persone giuridiche il periodo fiscale corrisponde all'esercizio commerciale. Se l'esercizio commerciale e di conseguenza anche il periodo di tassazione si chiudono dopo il 1° gennaio 1995, una procedura di recupero d'imposta può essere attuata.

Una procedura di recupero d'imposta per periodi precedenti il 1° gennaio 1995 dovrebbe essere qualificata come una inammissibile retroattività del nuovo diritto fiscale federale.

## III. Violazione di obblighi procedurali e sottrazione d'imposta (contravvenzioni fiscali; art. 174-185 LIFD)

### 1. Violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD)

#### 1.1 Fattispecie

E' punito con una multa per violazione di obblighi procedurali chiunque, nonostante diffida, viola intenzionalmente o per negligenza un obbligo che gli incombe in virtù della LIFD oppure di una disposizione presa in applicazione di quest'ultima, in particolare:

a) non consegna la dichiarazione d'imposta o gli allegati di cui dev'essere corredata (art. 124 e 125 LIFD);

b) non adempie l'obbligo di fornire attestazioni, informazioni o comunicazioni (art. 126-129 LIFD);

c) viola gli obblighi che gli incombono come erede o terzo nella procedura d'inventario (art. 156-158 LIFD).

L'obbligo, per la cui violazione l'autore deve essere punito, dev'essergli imposto per legge.

## 1.2 Autori

Entrano in linea di conto come autori sia le persone fisiche sia le persone giuridiche. Secondo l'articolo 181 capoverso 1 LIFD, l'articolo 174 LIFD è applicabile anche alle persone giuridiche. Un perseguimento penale degli organi o dei rappresentanti della persona giuridica non entra in linea di conto, poiché l'articolo 181 capoverso 3 LIFD in correlazione con l'articolo 177 LIFD concerne unicamente i reati di partecipazione alla sottrazione d'imposta delle persone giuridiche.

## 1.3 Condizione oggettiva di punibilità

La punizione per violazione di obblighi procedurali deve sempre essere preceduta da una diffida dell'autorità competente. La diffida deve contenere un'esortazione al contribuente a rimediare alla propria mancanza entro un determinato termine e comminare inoltre i possibili pregiudizi legali. Per assicurare le prove, la diffida va spedita tramite lettera raccomandata.

## 1.4 Commisurazione della pena

La pena è di regola la multa di 1'000 franchi al massimo. In casi gravi o di recidiva è di 10'000 franchi al massimo. La gravità di un caso dipende dall'importanza dell'obbligo violato in considerazione di una tassazione adeguata. L'autore è recidivo se è già stato punito per violazione di obblighi in un precedente periodo fiscale.

Con la decisione di multa la persona inadempiente dev'essere regolarmente esortata a rimediare alla propria mancanza entro un determinato termine.

Se l'esortazione non ha alcun effetto, l'autorità di tassazione esegue la tassazione d'ufficio, in base a una valutazione coscienziosa (art. 130 cpv. 2 LIFD).

### 1.5 Rimedi giuridici

Contro la decisione penale è ammesso un reclamo (art. 182 cpv. 3 in correlazione con gli art. 132 segg. LIFD). La decisione di reclamo può essere impugnata con un ricorso (art. 182 cpv. 3 in correlazione con gli art. 140 segg. LIFD). La decisione su ricorso può essere impugnata in ultima istanza davanti al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo (art. 182 cpv. 3 in correlazione con l'art. 146 LIFD). La commissione di ricorso in materia d'imposta - o una seconda istanza di ricorso prevista eventualmente dal diritto cantonale conformemente all'articolo 145 LIFD - che riscontra una violazione degli obblighi procedurali può parimenti emanare una decisione penale che potrà essere impugnata fino al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo.

### 1.6 Prescrizione

#### 1.6.1 Prescrizione dell'azione penale

Nel caso di violazione di obblighi procedurali l'azione penale si prescrive in due anni dopo la chiusura definitiva del procedimento durante il quale sono stati violati gli obblighi procedurali; pertanto il termine di prescrizione decorre a contare dalla chiusura definitiva della procedura di tassazione, di reclamo o di ricorso (art. 184 cpv. 1 lett. a LIFD). La prescrizione è interrotta da ogni atto del procedimento penale. Un nuovo termine decorre a contare da ogni interruzione. La prescrizione non può tuttavia protrarsi complessivamente per più della metà della sua durata iniziale; pertanto tre anni dopo la chiusura definitiva del procedimento durante il quale sono stati violati gli obblighi procedurali subentra la prescrizione assoluta (art. 184 cpv. 2 LIFD). Entro questo termine la procedura per violazione degli obblighi procedurali dev'essere definitivamente conclusa.

### 1.6.2 Prescrizione della riscossione

La prescrizione della riscossione delle multe inflitte per violazione degli obblighi procedurali è retta dalle disposizioni, applicabili per analogia, dell'articolo 121 LIFD (art. 185 cpv. 2 LIFD). Secondo l'articolo 121 capoverso 1 LIFD i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione. La prescrizione assoluta subentra dieci anni dopo la fine dell'anno in cui la multa è cresciuta in giudicato (art. 121 cpv. 3 LIFD).

### 1.7 Responsabilità degli eredi

L'articolo 179 capoverso 1 LIFD menziona una responsabilità degli eredi soltanto in relazione a una sottrazione d'imposta commessa dal defunto. Ne consegue che gli eredi non rispondono delle multe per violazione degli obblighi procedurali da parte del defunto, anche se queste erano già cresciute in giudicato al momento dell'apertura della successione (art. 48 n. 3 CP).

### 1.8 Diritto transitorio

Il nuovo diritto è più favorevole (cfr. cifra V: Diritto intertemporale). Ad una violazione degli obblighi procedurali commessa prima del 1° gennaio 1995, ma giudicata dopo questa data, è quindi applicabile il nuovo diritto. La procedura deve comunque essere avviata entro il termine di perenzione previsto dall'articolo 134 DIFD.

Un obbligo procedurale imposto dopo il 31 dicembre 1994 concernente un periodo di tassazione anteriore a questa data dovrà essere accompagnato dalla comminatoria della pena prevista dall'articolo 174 LIFD.

## 2. Sottrazione d'imposta (art. 175-180 LIFD)

### 2.1 Fattispecie oggettiva

La fattispecie della sottrazione d'imposta è adempiuta dal punto di vista oggettivo, se una tassazione è o potrebbe essere indebitamente omessa, se una tassazione incompleta è cresciuta in giudicato o potrebbe crescere in

giudicato, inoltre, se un'imposta alla fonte non è trattenuta oppure se un ammontare d'imposta è o potrebbe essere illecitamente restituito, o se un condono è o potrebbe essere ingiustificato.

### 2.1.1 Sottrazione consumata d'imposta in senso stretto

Con una sottrazione d'imposta in senso stretto l'autore fa in modo di ottenere, intenzionalmente o per negligenza, che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione cresciuta in giudicato sia incompleta, e quindi fa in modo di non dover pagare l'imposta dovuta o di pagarla solo in misura limitata. Una tassazione cresciuta in giudicato è incompleta se nella dichiarazione d'imposta e negli allegati il contribuente ha dato indicazioni incomplete o false o non ne ha dato affatto, oppure se nella procedura di tassazione, di reclamo e/o di ricorso ha dato informazioni incomplete, false o non ne ha dato affatto. Il contribuente deve menzionare anche fatti della cui rilevanza fiscale dubita (cfr. art. 126 cpv. 1 LIFD).

Se una persona sa o deve sapere di essere assoggettata all'imposta e non si preoccupa di ricevere la dichiarazione d'imposta (art. 124 cpv. 1 LIFD) fa in modo che la tassazione sia indebitamente omessa. Questo vale anche quando il contribuente fa in modo di essere radiato indebitamente dal registro dei contribuenti. Tali atti possono essere commessi anche da contribuenti limitatamente imponibili.

La fattispecie della sottrazione consumata d'imposta è parimenti adempiuta, se dopo l'avvenuta tassazione d'ufficio (art. 130 cpv. 2 LIFD), si constata che gli elementi imponibili non sono stati accertati completamente e che il contribuente ne era a conoscenza o con più diligenza avrebbe dovuto esserlo e che quindi ha colpevolmente beneficiato di una tassazione insufficiente.

### 2.1.2 Sottrazione d'imposte alla fonte

Commette una sottrazione d'imposte alla fonte chi, essendo obbligato a trattenere un'imposta alla fonte, intenzionalmente o per negligenza, non la trattiene o la trattiene in misura insufficiente. Va rilevato che per questa fattispecie non vi è alcuna decisione formale di tassazione, la cui crescita in giudicato comporterebbe una sottrazione consumata d'imposte alla fonte cosicché in ogni caso si è in presenza di una sottrazione consumata. Si tratta di un semplice reato di comportamento (schlichtes Tätigkeitsdelikt).

### 2.1.3 Restituzione illecita d'imposta

L'articolo 175 capoverso 1 LIFD, nella misura in cui riguarda una restituzione d'imposta, si riferisce all'articolo 168 LIFD. Secondo questa disposizione il contribuente che ha pagato, per errore, un ammontare d'imposta non dovuto o dovuto solo in parte può chiederne la restituzione. La sottrazione consiste nel fatto che il contribuente ottiene per mezzo di false indicazioni la restituzione come imposta non dovuta di un'imposta dovuta e già pagata.

### 2.1.4 Condono ingiustificato

L'articolo 175 capoverso 1 LIFD, nella misura in cui riguarda un condono si riferisce all'articolo 167 LIFD. Secondo questa disposizione ai contribuenti e ai terzi caduti nel bisogno, per i quali il pagamento dell'imposta, dell'interesse, della multa d'ordine, della multa per sottrazione, della multa per partecipazione a una sottrazione costituirebbe un grave rigore, gli importi dovuti possono essere interamente o parzialmente condonati. Se il condono è ottenuto per mezzo di indicazioni false, la fattispecie della sottrazione commessa nella forma del condono ingiustificato è adempiuta.

## 2.2 Reità

### 2.2.1 Persone fisiche in qualità di autori

Una persona fisica è considerata autore se nella sua qualità di contribuente adempie con i propri atti la fattispecie oggettiva e soggettiva della sottrazione d'imposta.

#### 2.2.1.1 Coniugi in qualità di autori (art. 180 LIFD)

Il contribuente che vive in comunione domestica con il proprio coniuge è multato soltanto per la sottrazione dell'imposta attribuibile alla dichiarazione interamente o parzialmente omessa dei propri elementi imponibili (art. 180 cpv. 1 LIFD).

La prova liberatoria, ammessa dall'articolo 180 capoverso 2 LIFD, a favore del coniuge i cui elementi imponibili sono stati dichiarati in maniera incompleta, non

esclude che l'altro coniuge fornisca anch'egli la prova della sua innocenza. Non va dimenticato inoltre che la sottrazione d'imposta può essere stata attuata da un rappresentante (art. 177 LIFD).

### 2.2.2 Persone giuridiche in qualità di autori (art. 181 LIFD)

Secondo l'articolo 181 capoverso 1 LIFD le persone giuridiche sono punibili per la sottrazione d'imposta consumata e il tentativo di sottrazione.

Gli organi o i rappresentanti delle persone giuridiche possono inoltre essere puniti in quanto partecipanti a norma dell'articolo 177 LIFD se hanno partecipato intenzionalmente alla sottrazione d'imposta di queste medesime persone giuridiche (art. 181 cpv. 3 LIFD).

### 2.2.3 Reità in caso di sottrazione d'imposte alla fonte

Nell'ambito dell'azione penale per una sottrazione d'imposte alla fonte occorre distinguere tra contribuente e debitore d'imposta. Solo quest'ultimo può essere considerato un autore propriamente detto. Il contribuente può invece rendersi punibile come istigatore o complice a norma dell'articolo 177 LIFD.

### 2.3 Fattispecie soggettiva

Se l'autore è una persona fisica deve commettere la sottrazione intenzionalmente o per negligenza.

Se l'autore è una persona giuridica, l'intenzionalità o la negligenza esistono unicamente in relazione agli organi o ai rappresentanti che agiscono per la persona giuridica. Secondo l'articolo 181 capoverso 3 in correlazione con l'articolo 177 capoverso 1 LIFD, la punibilità degli organi o dei rappresentanti è data unicamente in caso di intenzionalità poiché l'articolo 177 capoverso 1 LIFD dichiara punibili solamente i reati di partecipazione commessi intenzionalmente.

Le nozioni di "intenzionalità" e "negligenza" sono definite secondo le disposizioni dell'articolo 18 capoversi 2 e 3 CP e la relativa giurisprudenza.

#### 2.4 Commisurazione della pena

La base per determinare la multa è l'importo d'imposta sottratto. La multa equivale di regola all'importo dell'imposta sottratto. Secondo l'articolo 175 capoverso 2 seconda frase LIFD la multa può essere ridotta a un terzo dell'imposta sottratta, in caso di colpa lieve, e aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta, in caso di colpa grave. Questo a dimostrazione del fatto che la multa deve essere stabilita in base alla colpa dell'autore.

La colpa dell'autore non dev'essere confusa con la colpevolezza. Giusta l'articolo 18 CP le forme di colpevolezza sono l'intenzionalità e la negligenza. Alla colpa come criterio della commisurazione della pena appartiene tutta la motivazione dell'atto punibile, come lascia chiaramente trasparire l'articolo 63 CP con la sua indicazione esplicita dei motivi a delinquere. Quest'articolo prescrive inoltre che la commisurazione della pena deve tener conto anche della vita anteriore e delle condizioni personali del colpevole. Secondo l'articolo 48 numero 2 CP la multa deve essere adeguata alla colpa dell'autore e dev'essere fissata secondo la situazione dello stesso. Per giudicare la sua situazione si deve considerarne specialmente il reddito ed il patrimonio, lo stato civile e gli oneri di famiglia, la professione ed il guadagno, l'età e la salute. Secondo l'articolo 333 capoverso 1 CP questa norma dev'essere applicata anche nel diritto penale fiscale.

L'articolo 175 capoverso 2 LIFD prescrive una pena ordinaria equivalente all'importo dell'imposta sottratta. Pertanto non è più ammesso determinare la multa in base al rapporto tra imposta sottratta e imposta dovuta. Una deroga alla pena ordinaria interviene soltanto considerando la colpa dell'autore; si tratta di una conseguenza del diritto penale basato sulla colpevolezza. La pena ordinaria dev'essere comminata se il reato è stato compiuto intenzionalmente e non vi sono motivi particolari per attenuare o aggravare la pena. Vi è colpa grave in caso di recidiva, di comportamento renitente del contribuente verso l'autorità fiscale e inoltre, se il contribuente dispone di particolari conoscenze fiscali. Vi è colpa lieve in presenza di una delle circostanze attenuanti menzionate all'articolo 64 CP. Anche il comportamento collaborativo del contribuente nell'ambito della determinazione dello stato di fatto deve essere considerato quale elemento di attenuazione della colpa.

Vi è denuncia spontanea se il contribuente denuncia la sottrazione all'autorità fiscale senza contare che l'autorità fiscale avesse scoperto la sottrazione. La denuncia deve pertanto avvenire spontaneamente e comprendere tutti gli elementi del reddito e della sostanza finora non dichiarati. In questo caso la multa è ridotta ad un quinto dell'imposta sottratta. I motivi per aggravare la pena non vengono considerati. Non vi è neppure più la differenziazione a seconda che la sottrazione sia stata commessa intenzionalmente o per negligenza. Attraverso la limitazione della pena a un quinto dell'imposta sottratta il contribuente intenzionato a presentare una denuncia spontanea sa a quale pena va incontro.

L'importo d'imposta sottratta corrisponde alla differenza tra l'importo d'imposta calcolato nella procedura di sottrazione d'imposta e quello secondo la tassazione originaria. Esso è stabilito nella procedura di recupero d'imposta.

#### 2.5 Responsabilità degli eredi (art. 179 LIFD)

La responsabilità degli eredi deriva dall'articolo 12 LIFD che disciplina la successione fiscale. Secondo questa disposizione, alla morte del contribuente gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali. Se tuttavia un erede rinuncia o perde in altro modo la sua qualità di erede, non è più successore del defunto. Gli eredi rispondono solidalmente delle imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari. Il coniuge superstite risponde fino a concorrenza della quota ereditaria e della parte di aumento o di beni comuni che, in virtù del regime dei beni, riceve in più dell'aliquota legale secondo il diritto svizzero.

L'articolo 179 capoverso 1 LIFD disciplina la responsabilità degli eredi per le multe di sottrazione inflitte al defunto con decisione passata in giudicato. Essi rispondono solidalmente e indipendentemente dalla loro colpa del pagamento delle multe inflitte fino a concorrenza della loro quota ereditaria, anticipi compresi. La responsabilità per gli importi d'imposta sottratta è disciplinata dall'articolo 12 LIFD.

Se, alla morte del contribuente, il procedimento per sottrazione d'imposta non è ancora stato concluso con decisione passata in giudicato od è stato avviato soltanto dopo la sua morte, gli eredi subentrano nella posizione fiscale del defunto. Di conseguenza il procedimento per sottrazione dev'essere attuato formalmente nei confronti degli stessi eredi.

Materialmente esso serve però ad accertare la sottrazione del defunto. Se in questo procedimento gli eredi risultano essere privi di colpa e se hanno fatto quanto ragionevolmente possibile per accertare la sottrazione, non possono essere puniti. Questo è il caso in particolare se nella procedura d'inventario essi adempiono tutti gli obblighi loro spettanti o se denunciano addirittura spontaneamente una sottrazione del defunto loro nota. In questi casi è dovuto unicamente il recupero d'imposta a norma degli articoli 151 segg. LIFD. Essi si rendono tuttavia punibili come autori (art. 175 e 176 LIFD) se nell'ambito di questo procedimento hanno dato indicazioni false o incomplete o hanno rifiutato di collaborare.

Se, all'epoca in cui il defunto era ancora in vita, uno o più eredi hanno prestato aiuto alla sottrazione, l'hanno attuata o hanno istigato il defunto a commetterla, per questi atti è applicabile l'articolo 177 LIFD. La loro responsabilità solidale per l'imposta sottratta diventa allora illimitata.

Quando il contribuente deceduto non ha ancora consegnato le dichiarazioni d'imposta, sono tenuti a farlo i suoi eredi a norma dell'articolo 12 LIFD. Se essi commettono una violazione degli obblighi procedurali o una sottrazione d'imposta, sono applicabili gli articoli 174-177 LIFD. Se, alla morte del contribuente, una tassazione non è ancora passata in giudicato, gli eredi possono essere multati per tentativo di sottrazione, qualora essi stessi abbiano intenzionalmente dato false indicazioni in questa procedura di tassazione (art. 179 cpv. 2 in correlazione con l'art. 176 LIFD).

## 2.6 Prescrizione

### 2.6.1 Prescrizione dell'azione penale (art. 184 cpv. 1 lett. b LIFD)

L'azione penale si prescrive in dieci anni dalla fine del periodo fiscale in cui gli atti descritti all'articolo 175 capoverso 1 LIFD sono stati commessi (prescrizione relativa). Il procedimento per sottrazione deve pertanto essere avviato al più tardi entro questo termine. La prescrizione è interrotta da ogni atto del procedimento penale nei confronti del contribuente o di un eventuale partecipante ai sensi dell'articolo 177 LIFD. Un nuovo termine decorre a contare da ogni interruzione, ma la prescrizione non può protrarsi complessivamente per più della metà della sua durata iniziale. Pertanto il procedimento per sottrazione dev'essere cresciuto in giudicato al più tardi dopo 15 anni dalla fine del relativo periodo di tassazione (prescrizione assoluta, art. 184 cpv. 2 LIFD).

Ogni qualvolta la legge menziona il periodo fiscale quale termine a partire dal quale decorre la prescrizione occorre considerare che il periodo fiscale può essere biennale o annuale. Per le persone giuridiche il periodo fiscale corrisponde all'anno commerciale; quindi il termine di prescrizione non decorre necessariamente dalla fine di un anno civile. Il Tribunale federale ha ormai lasciato cadere la costruzione "reato continuato" (DTF 117 IV 408); in caso di sottrazione di imposte dovute per più periodi fiscali, non è pertanto possibile far decorrere la prescrizione dell'azione penale soltanto a contare dall'ultimo periodo fiscale interessato. Inoltre, in base a una norma esplicita (art. 184 cpv. 1 lett. b LIFD), la prescrizione decorre separatamente per ogni periodo interessato; il conglobare invece più sottrazioni in un unico atto permetterebbe di eludere questa norma.

#### 2.6.2 Prescrizione della riscossione

La prescrizione della riscossione delle multe e degli importi d'imposta sottratta è retta dalle disposizioni dell'articolo 121 LIFD (art. 185 cpv. 2 LIFD) applicabili per analogia. Secondo l'articolo 121 capoverso 1 LIFD i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione. La prescrizione assoluta subentra in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la tassazione è cresciuta in giudicato (art. 121 cpv. 3 LIFD).

#### 2.7 Diritto transitorio

##### 2.7.1 Sottrazione consumata d'imposta in senso stretto

a) Per le sottrazioni d'imposta riguardanti un periodo fiscale antecedente il 1° gennaio 1995 però scoperte o giudicate solamente dopo questa data, vale quanto segue:

A causa del termine di perenzione di cinque anni previsto dall'articolo 134 DIFD, possono ancora entrare in considerazione i periodi fiscali seguenti:

1989/90	perenzione	31.12.1995
1991/92	perenzione	31.12.1997
1993/94	perenzione	31.12.1999

Va rilevato inoltre quanto segue:

- se il termine di perenzione secondo il diritto previgente è già scaduto al momento della scoperta della sottrazione, per il relativo periodo non può essere attuato alcun procedimento di sottrazione.
- se il termine di perenzione previsto dall'articolo 134 DIFD non è ancora scaduto al momento della scoperta della sottrazione, il procedimento dev'essere avviato e attuato secondo le disposizioni della LIFD. La multa dev'essere fissata secondo il diritto che si rivela essere più favorevole. A questo proposito il caso va giudicato sia in base al diritto previgente, sia in base al nuovo diritto (cfr. cifra V). Vi è da presumere che nella generalità dei casi il nuovo diritto è di regola più favorevole, poiché, in base alla tariffa elaborata dall'AFC e ritenuta ripetutamente valida da parte del Tribunale federale, la multa ordinaria veniva ridotta in ragione del 50% (circolare n. 10 del 9.12.1987 "Istruzioni concernenti il perseguimento e la repressione della sottrazione d'imposta consumata, del tentativo di sottrazione e di altre contravvenzioni" e relativo allegato).

b) Per le sottrazioni scoperte dopo il 1° gennaio 1995 che riguardano anche imposte di periodi antecedenti questa data, va rilevato quanto segue:

Considerato che il Tribunale federale ha lasciato cadere la costruzione "reato continuato" (DTF 117 IV 408) per i periodi antecedenti il 1° gennaio 1995 valgono le spiegazioni contenute alla lettera a).

Occorre rilevare che, in caso di applicazione del nuovo diritto, per il ritardo nel pagamento delle multe sono dovuti gli interessi di mora, anche se le multe erano state comminate per sottrazioni concernenti un periodo antecedente il 1° gennaio 1995. Sulle imposte sottratte per gli anni fiscali fino al 1994 non possono invece essere riscossi interessi di mora.

### 2.7.2 Sottrazione consumata d'imposte alla fonte

Possono essere perseguite unicamente le sottrazioni concernenti le imposte alla fonte dovute dopo il 1° gennaio 1995, poiché, in base al DIFD, l'imposta alla fonte non esisteva neppure. Questa forma di sottrazione, a differenza delle altre, non è un reato d'evento (reato materiale, Erfolgsdelikt) bensì un reato di comportamento (Tätigkeitsdelikt); questo reato può essere soltanto un reato consumato, per il quale la fattispecie è necessariamente adempiuta come conseguenza dell'atto dell'autore. Un tentativo non può esistere, poiché il reato del debitore d'imposte alla fonte è da considerare come una sottrazione consumata già al momento della sua scoperta.

### 2.7.3 Restituzione illecita d'imposta e condono ingiustificato

Il nuovo diritto è applicabile alle sottrazioni commesse dopo il 1° gennaio 1995, anche se si tratta di importi d'imposta pagati o dovuti per periodi antecedenti a questa data.

### 2.7.4 Responsabilità degli eredi

La responsabilità degli eredi è concepita in modo molto più favorevole secondo l'articolo 179 LIFD che non secondo l'articolo 130 capoverso 1 DIFD. Gli eredi rispondono pertanto sempre in base alle disposizioni del nuovo diritto.

## 3. Tentativo di sottrazione d'imposta (art. 176 LIFD)

### 3.1 Fattispecie oggettiva

Vi è tentativo di sottrazione, quando

- a) L'atto di sottrazione del contribuente è scoperto prima della crescita in giudicato della tassazione.
- b) Il contribuente tenta di ottenere una restituzione per mezzo di false indicazioni, ma l'autorità fiscale scopre questa circostanza prima della crescita in giudicato della decisione di restituzione.

c) Il contribuente tenta di ottenere un condono per mezzo di false indicazioni che l'ufficio competente per il condono scopre tuttavia prima della notificazione della decisione. La decisione cresce in giudicato con la notificazione al contribuente, poiché tanto la commissione cantonale quanto la commissione federale di condono giudicano a titolo definitivo nel campo di loro competenza.

### 3.2 Reità

Valgono le spiegazioni contenute alle cifre 2.2.1 e 2.2.2.

### 3.3 Fattispecie soggettiva

Il tentativo di sottrazione è punibile unicamente se vi è un'infrazione intenzionale.

### 3.4 Commisurazione della pena

La multa si determina in base all'importo d'imposta che si è intenzionalmente tentato di sottrarre. Per determinare la multa si prendono in considerazione unicamente gli elementi costitutivi del reddito che, intenzionalmente, non erano stati dichiarati o erano stati falsamente dichiarati. La multa è pari a due terzi dell'importo che verrebbe fissato in caso di sottrazione intenzionale e consumata d'imposta. Per i periodi fiscali antecedenti il 1° gennaio 1995 la multa ammonta al massimo a 20'000 franchi (art. 131 cpv. 2 DIFD).

Per il resto valgono le spiegazioni date alla cifra 2.4.

### 3.5 Prescrizione

#### 3.5.1 Prescrizione dell'azione penale (art. 184 cpv. 1 lett. a LIFD)

L'azione penale si prescrive quattro anni dopo la chiusura definitiva del procedimento durante il quale è stato commesso il tentativo di sottrazione (prescrizione relativa). Il procedimento per perseguire il tentativo di sottrazione deve pertanto essere avviato al più tardi entro la scadenza di questo termine. La prescrizione è interrotta da ogni atto del procedimento penale nei confronti del contribuente o di una delle persone designate nell'articolo 177 LIFD e l'interruzione può essere opposta tanto ai contribuenti quanto a una delle altre persone designate. Un nuovo termine decorre a contare da ogni interruzione, ma la prescrizione non può protrarsi complessivamente per più della metà della

sua durata iniziale. Il procedimento per tentativo di sottrazione dev'essere pertanto cresciuto in giudicato al più tardi dopo sei anni dalla crescita in giudicato del relativo procedimento (prescrizione assoluta, art. 184 cpv. 2 LIFD).

Poiché la multa per tentativo di sottrazione d'imposta è di principio calcolata in base all'importo d'imposta che si è tentato di sottrarre, essa può essere fissata soltanto dopo la crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce; è quanto risulta anche dalla regolamentazione della prescrizione dell'azione penale all'articolo 184 capoverso 1 lettera a LIFD. La multa dev'essere stabilita con decisione separata e scade con la crescita in giudicato di quest'ultima. Dopo la scadenza del termine di pagamento di 30 giorni, sull'importo della multa sono dovuti gli interessi (art. 164 LIFD).

### 3.5.2 Prescrizione della riscossione

La prescrizione della riscossione delle multe per tentativo di sottrazione d'imposta è retta dalle disposizioni dell'articolo 121 LIFD (art. 185 cpv. 2 LIFD) applicabili per analogia. A norma dell'articolo 121 capoverso 1 LIFD i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione; di conseguenza anche le multe si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della decisione penale. La prescrizione assoluta subentra in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la multa è cresciuta in giudicato (art. 121 cpv. 3 LIFD).

### 3.6 Responsabilità degli eredi

Le spiegazioni date alla cifra 2.5 valgono per analogia anche per il tentativo di sottrazione d'imposta effettuato dal defunto.

### 3.7 Diritto transitorio

#### 3.7.1 Tentativo di sottrazione d'imposta in senso stretto

Se dopo l'entrata in vigore della LIFD viene scoperto un tentativo di sottrazione riguardante un periodo fiscale antecedente il 1° gennaio 1995, si deve dapprima esaminare se il termine di perenzione dell'articolo 134 DIFD può ancora essere salvaguardato. Se non è il caso non può essere promosso alcun procedimento penale.

Diversamente i fatti sono da esaminare secondo il nuovo diritto e il diritto previgente e deve essere applicato il diritto più favorevole al contribuente.

### 3.7.2 Tentativo di restituzione illecita d'imposta e tentativo di condono ingiustificato

Possono essere perseguiti unicamente i tentativi di reato commessi dopo il 1° gennaio 1995 tuttavia anche se si riferiscono agli importi relativi ad imposte versate o dovute prima del 1° gennaio 1995.

## 4. Reati di partecipazione (art. 177 LIFD)

### 4.1 Atto principale

I reati di partecipazione devono essere distinti dall'atto principale. L'atto principale consiste in una sottrazione consumata d'imposta o in un tentativo di sottrazione secondo gli articoli 175 e 176 LIFD; l'autore (di regola il debitore d'imposta) è qualificato come autore principale. L'atto principale deve estendersi almeno fino al tentativo punibile.

Il testo di legge prevede la punizione del partecipante "indipendentemente dalla punibilità del contribuente". Con l'introduzione di una norma penale speciale riguardante gli istigatori e i complici, il legislatore voleva rendere possibile la punizione dei partecipanti ad un'infrazione anche nei casi in cui l'autore principale stesso (di regola il contribuente) non poteva essere punito. L'atto principale deve comunque essere stato commesso.

### 4.2 Istigazione

Vi è istigazione quando l'istigatore induce l'autore principale a commettere intenzionalmente l'atto principale (art. 24 CP), vale a dire l'istigatore suscita nell'autore principale l'intenzione di commettere il reato. Questo è il caso ad esempio quando il rappresentante contrattuale di un contribuente incita quest'ultimo a una sottrazione d'imposta.

### 4.3 Complicità

Vi è complicità quando il complice aiuta intenzionalmente l'autore principale a commettere gli atti indicati agli articoli 175 e 176 LIFD (art. 25 CP).

Il complice fornisce un contributo che sta in un rapporto di causalità con l'atto principale e ne favorisce la consumazione. Esempio: su ordine del titolare, il contabile di un'azienda omette di contabilizzare alcune fatture per clienti. Il fiduciario constata questa circostanza, ma non ordina una contabilizzazione corretta e redige la dichiarazione d'imposta sulla base dei dati contabili falsi. Entrambi sono complici della sottrazione d'imposta.

#### 4.4 Concorso

Dato che la sottrazione d'imposta è un reato speciale, un rappresentante contrattuale non può essere punito come autore o correo per una sottrazione d'imposta consumata o tentata (principio del carattere accessorio della partecipazione). Il rappresentante deve però poter essere punito anche quando di sua iniziativa riduce l'imposta del rappresentato all'insaputa di quest'ultimo. Per questo motivo si è stabilita, all'articolo 177 capoverso 1 LIFD una norma penale speciale fatta su misura per il rappresentante contrattuale. I concetti qui utilizzati ("partecipare" e "attuare") sono sconosciuti nel diritto penale comune e devono essere brevemente spiegati. "Attuare" significa che il rappresentante riduce di sua iniziativa e all'insaputa del rappresentato, l'imposta di quest'ultimo. "Partecipare" corrisponde alla complicità del rappresentante ai sensi del Codice penale (v. art. 25 CP). Il rappresentante contrattuale può essere punito secondo l'articolo 177 LIFD solamente per un'infrazione intenzionale.

#### 4.5 Favoreggiamento

Il favoreggiamento punito secondo l'articolo 129 capoverso 3 DIFD non è più considerato tra le disposizioni penali della LIFD. La sua punibilità è retta pertanto dall'articolo 305 CP. Il reato consiste nel fatto che l'autore sottrae una persona punibile agli atti di procedimento penale o all'esecuzione di una pena in base agli articoli 174-181 e 186-187 LIFD, vale a dire l'autore ostacola o impedisce l'azione penale o l'applicazione delle sanzioni nei confronti della persona favorita.

L'articolo 305 CP fa parte del Titolo 17 del CP "Dei crimini o dei delitti contro l'amministrazione della giustizia". Poiché la dottrina e la più recente giurisprudenza delle autorità giudiziarie fiscali considerano le multe fiscali come vere e proprie pene, anche il procedimento penale fiscale è un procedimento penale a norma dell'articolo 305 CP. Chi sottrae una persona ad un procedimento penale fiscale è quindi punito con la detenzione.

L'autore è giudicato davanti ad un giudice penale ordinario, poiché una pena secondo l'articolo 305 CP non può essere pronunciata da un'autorità amministrativa.

#### 4.6 Reità

Entrano in linea di conto come partecipanti e quindi come autori ai sensi dell'articolo 177 LIFD, ad esempio i rappresentanti contrattuali o legali del contribuente, gli impiegati del contribuente, gli organi o i rappresentanti della persona giuridica contribuente (art. 181 cpv. 3 LIFD).

Nuova secondo l'articolo 177 capoverso 2 LIFD è la possibilità di punire, per istigazione, complicità o concorso a sottrazioni d'imposta commesse da terzi, anche le persone giuridiche se nell'esercizio della loro attività sono stati commessi tali reati di partecipazione (cfr. art. 181 cpv. 2 LIFD). L'articolo 181 capoverso 3 LIFD non è applicabile.

#### 4.7 Fattispecie soggettiva

Se il partecipante è una persona fisica, questa deve aver agito intenzionalmente. Giusta l'articolo 181 capoverso 2 LIFD, se nell'esercizio dell'attività di persone giuridiche sono stati commessi reati di partecipazione a sottrazioni d'imposta di terzi, è punita soltanto la persona giuridica.

#### 4.8 Commisurazione della pena

Per i reati di partecipazione la multa è di 10'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 50'000 franchi al massimo. Le multe inflitte per i reati di partecipazione non dipendono più direttamente dall'importo d'imposta sottratta o che si è tentato di sottrarre. Per giudicare la gravità della colpa l'importo dovrà tuttavia essere preso in considerazione. L'autore è recidivo se è già stato punito una o più volte con una multa per sottrazione d'imposta o partecipazione a una sottrazione.

L'autore che partecipa a sottrazioni d'imposta di più autori principali ai sensi dell'articolo 177 LIFD può essere punito separatamente per ogni singolo reato di partecipazione. Se lo stesso autore principale ha sottratto imposte durante più periodi fiscali, i suoi atti sono da considerare come una pluralità di sottrazioni (cfr. al riguardo le spiegazioni alla cifra 2.6.1). Anche il partecipante può quindi essere punito separatamente per la partecipazione ad ognuna di queste sottrazioni.

## 4.9 Prescrizione

### 4.9.1 Prescrizione dell'azione penale

La prescrizione dell'azione penale per i reati di partecipazione è retta dalle disposizioni sulla prescrizione valide per l'atto principale secondo l'articolo 184 capoverso 1 lettera a o b LIFD. L'azione penale si prescrive quindi, in dieci anni dalla fine del relativo periodo fiscale, per i reati di partecipazione alla sottrazione consumata d'imposta e, in quattro anni dopo la chiusura definitiva del procedimento durante il quale il tentativo di sottrazione d'imposta è stato commesso, per i reati di partecipazione ad un tentativo di sottrazione d'imposta.

Va rilevato che l'interruzione della prescrizione nei confronti dell'autore principale comporta l'interruzione anche nei confronti del partecipante e viceversa (art. 184 cpv. 2 LIFD).

Per il resto valgono le spiegazioni date alle cifre 2.6.1 e 3.5.1.

### 4.9.2 Prescrizione della riscossione

La prescrizione della riscossione delle multe per reati di partecipazione è retta dalle disposizioni dell'articolo 121 LIFD (art. 185 cpv. 2 LIFD) applicabili per analogia. Secondo l'articolo 121 capoverso 1 LIFD i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione; le multe si prescrivono quindi in cinque anni dopo la crescita in giudicato della decisione penale.

#### 4.10 Responsabilità solidale dei partecipanti per il pagamento dell'imposta sottratta

Nuova è secondo l'articolo 177 capoverso 1 LIFD la responsabilità solidale degli istigatori, dei complici e dei rappresentanti contrattuali per il pagamento dell'imposta sottratta e per quella che si è tentato di sottrarre, poiché l'articolo 177 LIFD è compreso nel capitolo 2 "sottrazione d'imposta" che considera il tentativo di sottrazione d'imposta appunto come una forma di sottrazione d'imposta. La circostanza che il testo dell'articolo 177 LIFD si limita all'espressione "imposta sottratta" è, a questo riguardo, irrilevante. Il presupposto di questa responsabilità solidale è la punizione degli istigatori, dei complici e dei rappresentanti contrattuali.

L'eventualità della responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta sottratta non è un elemento costitutivo della sanzione penale, poiché sin dall'inizio della procedura non è affatto sicuro che il partecipante debba essere chiamato a rispondere in virtù di questa responsabilità solidale. Se lo stesso autore principale paga l'imposta sottratta, non vi è infatti motivo per cui anche il partecipante debba essere chiamato a rispondere del pagamento.

#### 4.11 Diritto transitorio

Il nuovo diritto riguardo alla partecipazione ad una sottrazione consumata d'imposta è di regola più favorevole, poiché la multa è, rispetto al vecchio diritto, limitato nel suo ammontare. Se il reato di partecipazione ad un tentativo di sottrazione è stato commesso prima del 1° gennaio 1995, dev'essere inflitta una multa massima di 20'000 franchi, anche in casi gravi o di recidiva (art. 131 cpv. 2 e 3 DIFD). Il termine di perenzione secondo l'articolo 134 DIFD non deve tuttavia ancora essere scaduto. I reati di partecipazione commessi dopo il 1° gennaio 1995 devono sempre essere giudicati secondo il nuovo diritto anche se riguardano una sottrazione di imposte dovute per un periodo precedente il 1° gennaio 1995.

Il concorso nel senso di un'azione autonoma del rappresentante è punibile come reato solo secondo il nuovo diritto (art. 177 LIFD). Pertanto possono essere puniti soltanto gli atti di un rappresentante commessi dopo il 31 dicembre 1994, anche se si riferiscono a imposte dovute per un anno fiscale antecedente il 1° gennaio 1995.

In base alla cifra 4.5 l'azione penale e la punizione per favoreggiamento sono rette dall'articolo 305 CP. Il nuovo diritto è più severo. Di conseguenza gli atti di favoreggiamento commessi prima del 1° gennaio 1995 devono essere perseguiti e giudicati secondo il diritto previgente, quelli commessi dopo il 1° gennaio 1995 secondo il nuovo diritto.

## 5. Dissimulazione o distrazione di valori successori nella procedura d'inventario (art. 178 LIFD)

### 5.1 Fattispecie oggettiva

Il presupposto per l'applicazione di questa disposizione penale è l'apertura di una procedura d'inventario a norma degli articoli 154-159 LIFD. E' punibile la dissimulazione o la distrazione di valori successori nell'intento di sottrarli all'inventario. Un valore successorio è dissimulato, se la sua esistenza è taciuta all'autorità incaricata dell'inventario. Un valore successorio è distratto, se è allontanato da un locale o da un contenitore accessibile agli impiegati incaricati dell'inventario.

### 5.2 Fattispecie soggettiva

L'autore deve agire nell'intento di sottrarre i valori successori all'inventario. Pertanto è sempre necessario un atto intenzionale.

### 5.3 Reità

Entrano in linea di conto come autori gli eredi, i rappresentanti degli eredi, gli esecutori testamentari o i terzi. Sono considerati rappresentanti degli eredi unicamente i rappresentanti legali degli eredi, poiché l'articolo 157 LIFD impone solamente a questi l'obbligo di collaborare. Hanno qualità di terzi le persone che custodivano o amministravano beni del defunto su suo mandato (ad esempio fiduciari, amministratori di patrimoni, banche, notai, avvocati). I terzi che devono mantenere un segreto professionale tutelato dalla legge (banche, notai, avvocati) sono tenuti a ragguagliare unicamente gli eredi e possono essere puniti soltanto per la violazione di quest'obbligo (cfr. art. 158 cpv. 3 in relazione con art. 127 cpv. 2 periodo 2 LIFD). Sono inoltre considerati terzi le persone nei cui riguardi il defunto vantava diritti o pretese valutabili in denaro (art. 158 cpv. 1 LIFD).

#### 5.4 Tentativo

Il tentativo è espressamente punibile secondo l'articolo 178 capoverso 3 LIFD. Vi è tentativo se la dissimulazione o la distrazione di valori successori sono scoperte prima della chiusura della procedura d'inventario.

#### 5.5 Reati di partecipazione

L'istigazione e la complicità sono punibili quali reati di partecipazione (art. 178 cpv. 1 periodo 2 LIFD). Il partecipante può essere qualsiasi persona che istiga o aiuta gli autori enumerati al capoverso 1 dell'articolo 178 LIFD a dissimulare o a distrarre i valori successori.

La punibilità degli istigatori e dei complici ha dovuto essere espressamente stabilita all'articolo 178 capoverso 1 LIFD, poiché nella procedura d'inventario la dissimulazione o la distrazione di valori successori non rappresentano una sottrazione d'imposta in senso tradizionale, bensì soltanto un atto di messa in pericolo.

#### 5.6 Commisurazione della pena

L'autore viene punito con una multa di 10'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 50'000 franchi al massimo. Il tentativo è punibile; un'attenuazione facoltativa della pena è possibile (art. 178 cpv. 3 LIFD).

Il complice incorre nella medesima pena che è applicata all'autore; la pena può tuttavia essere attenuata (art. 25 CP). Anche l'istigatore incorre nella stessa pena dell'autore; tuttavia la legge non prevede per lui alcuna attenuazione della pena (art. 178 cpv. 1 LIFD nonché art. 24 in correlazione con l'art. 102 CP).

## 5.7 Prescrizione

### 5.7.1 Prescrizione dell'azione penale

A differenza della sottrazione d'imposta, per il tentativo di reato e il reato consumato secondo l'articolo 184 capoverso 1 lettera b LIFD vale il medesimo termine di prescrizione di 10 anni che decorre a contare dalla fine dell'anno civile nel corso del quale sono stati dissimulati o distratti beni nella procedura d'inventario o si è tentato di farlo.

Per quanto riguarda l'interruzione della prescrizione dell'azione penale e la prescrizione assoluta valgono le spiegazioni date alla cifra 2.6.1.

### 5.7.2 Prescrizione della riscossione

La prescrizione della riscossione delle multe per reati relativi all'inventario giusta l'articolo 178 LIFD è retta dalle disposizioni dell'articolo 121 LIFD (art. 185 cpv. 2 LIFD) applicabili per analogia. Secondo l'articolo 121 capoverso 1 LIFD i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione; le multe si prescrivono quindi cinque anni dopo la crescita in giudicato della decisione penale.

## 5.8 Diritto transitorio

Il nuovo diritto è più favorevole ed è applicabile a tutti i reati che devono essere giudicati dopo il 1° gennaio 1995, anche se si riferiscono a una procedura d'inventario conclusa prima del 1° gennaio 1995. Lo stesso vale per i tentativi di reato. Per l'azione penale di reati commessi prima del 1° gennaio 1995 va rispettato il termine di perenzione previsto dall'articolo 134 DIFD.

## 6. Autorità competenti (art. 182 LIFD)

Secondo l'articolo 182 capoverso 4 LIFD, i Cantoni devono designare i servizi competenti incaricati del procedimento in caso di sottrazione d'imposta (consumata e tentata) e di violazione degli obblighi procedurali. Benché non sia esplicitamente previsto nella legge, tali servizi devono perseguire anche i reati relativi all'inventario.

L'articolo 182 capoverso 2 LIFD tratta delle decisioni penali della Commissione cantonale di ricorso in materia di imposte. Rientrano in quest'ambito unicamente le multe per violazione degli obblighi procedurali a norma dell'articolo 174 LIFD. Contro questa decisione penale può essere inoltrato ricorso fino al Tribunale federale.

## 7. Procedura

### 7.1 Notificazione

La LIFD disciplina esplicitamente soltanto l'avvio del procedimento penale per sottrazione consumata d'imposta e per tentativo di sottrazione (art. 183 cpv. 1 LIFD). Il servizio designato dal Cantone avvia il procedimento per mezzo di una lettera raccomandata. Questa comunicazione deve informare sommariamente l'imputato del sospetto esistente nei suoi confronti e dei periodi fiscali colpiti dal procedimento. Malgrado manchi una norma speciale in merito, la stessa regola vale anche per l'avvio di un procedimento per reati relativi all'inventario.

L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) può pretendere il perseguimento della sottrazione d'imposta. L'Amministrazione cantonale per l'imposta federale diretta deve assolutamente dar seguito a una tale istanza (art. 258 PP; RS 312.0).

Giusta l'articolo 152 capoverso 2 LIFD l'apertura del procedimento penale per sottrazione d'imposta vale contemporaneamente come avvio della procedura di recupero d'imposta. In applicazione dell'articolo 153 capoverso 3 LIFD, l'imposta sottratta, compresi gli interessi, dev'essere in ogni caso riscossa in una decisione separata, a titolo di recupero d'imposta; gli interessi sul recupero d'imposta sono dovuti soltanto per gli anni fiscali successivi al 1° gennaio 1995. Se un procedimento penale debba o non debba essere eseguito dipende comunque unicamente dagli articoli 175-181 LIFD (cfr. anche cifra 7.3 più sotto).

### 7.2 Esecuzione della procedura

Conformemente all'articolo 182 capoverso 3 LIFD, per il procedimento per sottrazione d'imposta, le norme sui principi procedurali (art. 109-121 LIFD), sulla procedura di tassazione (art. 122-139 LIFD) e di ricorso (art. 140-146 LIFD) sono applicabili per analogia.

All'imputato deve assolutamente essere accordato il diritto di essere sentito prima della chiusura dell'istruttoria. Egli può esprimersi sia oralmente che per scritto. Su sua esplicita richiesta, all'imputato si deve accordare un colloquio, in merito al quale va steso un protocollo che l'imputato deve controfirmare.

### 7.3 Relazione tra procedura fiscale penale e procedura di recupero d'imposta

Siccome l'entità dell'imposta sottratta è fissata nella procedura di recupero d'imposta, mentre la multa è fissata nella procedura giusta l'articolo 182 segg. LIFD, ci si può chiedere se i risultati ottenuti nella procedura di recupero d'imposta con l'obbligo di collaborazione da parte del contribuente possono essere utilizzati nel procedimento penale, oppure se vi è un divieto di utilizzazione delle prove così ottenute. Un tale divieto non può esistere, poiché anche nella procedura ordinaria di tassazione il contribuente può essere obbligato a consegnare documenti, sulla cui base la sua dichiarazione viene esaminata. Se, in base al principio secondo cui nessuno può essere obbligato ad accusare sé stesso, il contribuente riuscisse a rifiutare la presentazione dei documenti, la procedura ordinaria di tassazione diverrebbe troppo gravosa, se non addirittura impossibile.

Se in un procedimento per sottrazione d'imposta vengono scoperti singoli elementi costitutivi di reddito, utile o capitale, la cui imposizione è stata omessa senza colpa del contribuente, si procederà al recupero d'imposta se vi sono i presupposti dell'articolo 151 LIFD. Per il calcolo della multa non si deve tener conto di questi elementi del reddito.

### 7.4 Chiusura del procedimento

L'articolo 182 capoverso 1 LIFD prescrive che ogni procedimento per sottrazione d'imposta, terminata l'istruttoria, dev'essere concluso con una decisione penale o un decreto d'abbandono.

Ogni decisione penale deve essere brevemente motivata e contenere i fatti alla base della medesima, la colpa, il calcolo della multa e i rimedi giuridici. In caso di sottrazione consumata d'imposta, l'imposta sottratta, compresi gli interessi, dev'essere in ogni caso riscossa con decisione separata, come recupero d'imposta; gli interessi sul recupero d'imposta sono dovuti soltanto per gli anni fiscali successivi al 1° gennaio 1995.

Nella decisione devono essere quantificate anche le spese di provvedimenti speciali d'inchiesta (esame di libri, perizie; art. 183 cpv. 4 LIFD). Come sarà ancora spiegato, una motivazione esaustiva della decisione penale o del decreto d'abbandono permette che il reclamo possa essere trasmesso come ricorso alla Commissione cantonale in materia di imposte abbreviando il procedimento penale di per sé già lungo.

Anche il decreto d'abbandono deve essere brevemente motivato. Le spese possono in questo caso essere addossate all'imputato, se ha cagionato il procedimento penale con un comportamento colpevole oppure se ha reso difficile o rallentato lo svolgimento dell'inchiesta (art. 183 cpv. 4 LIFD).

La decisione penale o il decreto d'abbandono dell'autorità cantonale devono essere notificati anche all'AFC se essa ha chiesto il procedimento penale o vi ha partecipato (art. 183 cpv. 3 LIFD).

#### 7.5 Rimedi giuridici

Secondo l'articolo 182 capoverso 3 LIFD nel procedimento per sottrazione d'imposta le norme sui principi procedurali, sulla procedura di tassazione e di ricorso sono applicabili per analogia. Ciò significa che, a differenza delle disposizioni del DIFD, l'imputato può reclamare anche contro la decisione penale e il decreto d'abbandono (per quest'ultimo solo se gli vengono addossate le spese). Il termine di reclamo è di 30 giorni dalla notificazione della decisione. La procedura di reclamo dev'essere conclusa con una decisione motivata che va notificata all'imputato e all'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta e all'AFC se essa ha collaborato nella procedura di tassazione o se ha chiesto la notificazione della decisione (art. 135 cpv. 2 LIFD). Sentito l'imputato, la decisione penale o il decreto d'abbandono impugnati possono essere modificati anche a svantaggio del medesimo (art. 135 cpv. 1 LIFD).

Il reclamo presentato contro una decisione penale o un decreto d'abbandono già esaustivamente motivati può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e delle autorità partecipanti al procedimento, alla commissione cantonale di ricorso in materia di imposte (art. 132 cpv. 2 LIFD, ricorso diretto).

Ciò presuppone ad ogni modo che il reclamo contro una decisione di tassazione esaustivamente motivata sia a sua volta esaustivamente motivato, poiché l'atto di ricorso giusta l'articolo 140 capoverso 2 LIFD deve contenere le conclusioni e le motivazioni.

La decisione su reclamo può essere impugnata con un ricorso alla commissione cantonale di ricorso in materia di imposte. L'imputato deve presentare il ricorso entro 30 giorni dalla notificazione.

L'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta e l'AFC possono impugnare con un ricorso ogni decisione penale o decreto d'abbandono e ogni relativa decisione su reclamo.

Il termine di ricorso è di

30 giorni dalla notificazione, se la decisione o la decisione su reclamo sono state notificate all'autorità ricorrente,

60 giorni dalla notificazione all'imputato in tutti gli altri casi.

Secondo l'articolo 145 LIFD il diritto cantonale può prevedere che la decisione su reclamo della commissione cantonale di ricorso sia impugnata davanti ad un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione.

La decisione della commissione cantonale di ricorso in materia di imposte o dell'altra autorità cantonale summenzionata può essere impugnata mediante ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale entro trenta giorni dalla notificazione. Sono legittimati al ricorso di diritto amministrativo l'imputato, l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta e, a norma dell'articolo 103 lettera b OG, l'AFC.

## 7.6 Spese

La procedura di reclamo è gratuita (art. 135 cpv. 3 LIFD). L'articolo 123 capoverso 2 ultimo periodo LIFD è applicabile per analogia; le spese cagionate dal ricorso a periti, dallo svolgimento di ispezioni e di esami di libri contabili a domicilio, possono pertanto essere addossate totalmente o parzialmente al contribuente o ad un'altra persona obbligata a fornire informazioni, se essi le hanno rese necessarie violando colpevolmente i loro obblighi procedurali. Questa disposizione vale ovviamente anche per la tassazione dell'importo d'imposta sottratta nella procedura di recupero d'imposta.

## 7.7 Riscossione delle multe e delle spese

Per quanto riguarda la riscossione delle multe e delle spese, sono applicabili le disposizioni dell'articolo 185 LIFD. La LIFD non contiene una disposizione esplicita sulla scadenza delle multe. A partire dal termine di scadenza il creditore può esigere e il debitore deve adempiere. In mancanza di un termine di scadenza, il fisco può riscuotere la multa soltanto quando la relativa decisione penale è cresciuta in giudicato. Secondo l'articolo 163 LIFD la multa dev'essere pagata entro 30 giorni dalla scadenza. Se la decisione penale non è impugnata, gli interessi di mora cominciano a decorrere 30 giorni dopo la notificazione della decisione (art. 3 cpv. 1 lett. c dell'Ordinanza del 10 dicembre 1992 sulla scadenza e gli interessi nell'imposta federale diretta). Se per contro la decisione viene impugnata con un reclamo o un ricorso, la scadenza della multa interviene soltanto nel caso di una decisione cresciuta in giudicato e gli interessi di mora cominciano a decorrere 30 giorni dopo la crescita in giudicato (in caso di riscossione delle multe l'art. 161 cpv. 5 LIFD non è applicabile in virtù dell'art. 185 cpv. 1 LIFD). Va rilevato che il termine di scadenza per la multa non corrisponde necessariamente a quello per il recupero d'imposta.

## IV. Delitti fiscali (art. 186-189 LIFD)

### 1. Frode fiscale (art. 186 LIFD)

#### 1.1 Fattispecie

##### 1.1.1 Fattispecie oggettiva

Vi è frode fiscale se allo scopo di commettere una sottrazione consumata o un tentativo di sottrazione secondo gli articoli 175 e 176 LIFD, si fa uso, a scopo d'inganno dell'autorità fiscale, di documenti

- falsi
- alterati
- contenutisticamente inesatti.

Il reato è consumato con la presentazione dei documenti all'autorità fiscale.

In base alla definizione dell'articolo 110 numero 5 comma 1 CP sono documenti "tutti gli scritti destinati o atti a provare un fatto di portata giuridica ovvero tutti i segni destinati a provare un tale fatto. Le registrazioni su supporti di dati e di immagini sono equiparati a scritti, se servono allo stesso scopo." (Testo in base alla LF del 17 giugno 1994, FF 1994 III 255 segg., in vigore dal 1° gennaio 1995). Secondo l'articolo 186 LIFD, tra questi figurano ad esempio i libri contabili, bilanci, conti economici, certificati di salario e altre attestazioni di terzi.

I documenti sono falsi quando l'autore dei documenti vuol far credere che provengano da qualcuno che in realtà non li ha emessi, come ad esempio quando un'impresa si addebita, su fatture di un fornitore, prestazioni fittizie.

I documenti sono alterati quando l'autore modifica successivamente in maniera ingiustificata i documenti che un terzo o egli stesso ha emesso, come ad esempio quando l'autore modifica fatture che gli sono state indirizzate o i giustificativi che egli stesso ha emesso (ad es. copia di una fattura per un cliente).

I documenti sono contenutisticamente inesatti quando fatti rilevanti giuridicamente sono attestati in modo falso. Le fatture fittizie che ad esempio un fornitore emette per il contribuente sulla di lui richiesta non sono false, bensì contenutisticamente inesatte. Una contabilità è contenutisticamente inesatta se riproduce le operazioni in modo non corretto o incompleto. In questo caso anche il bilancio e il conto economico sono contenutisticamente inesatti.

In caso di sottrazione d'imposta consumata o tentativo di sottrazione, a titolo di frode fiscale viene punito l'uso del documento falso a scopo d'inganno dell'autorità fiscale. L'uso consiste nel presentare il documento falso come mezzo di prova all'autorità di tassazione, all'autorità giudiziaria fiscale o all'autorità di condono. Di regola ciò avviene con la presentazione dei documenti in allegato alla dichiarazione d'imposta, all'istanza di restituzione o alla domanda di condono. L'uso può avvenire anche in uno stadio più avanzato della procedura, cioè in occasione della presentazione di documenti, attestazioni o giustificativi, suppletivamente richiesti, che sono falsi. La frode fiscale è pertanto un mero reato di comportamento; concettualmente il tentativo di frode fiscale non può neppure esistere. Nel momento in cui i documenti falsi sono consegnati o presentati, il reato (uso a scopo d'inganno) è già consumato.

### 1.1.2 Fattispecie soggettiva

Soltanto l'atto intenzionale, ma non quello per negligenza adempie la fattispecie soggettiva. L'intenzione si riferisce all'inganno per commettere una sottrazione d'imposta.

### 1.2 Reità

E' autore ogni persona fisica che per commettere una sottrazione d'imposta fa uso di documenti falsi, vale a dire presenta i documenti come mezzo di prova all'autorità fiscale. Entrano in linea di conto il contribuente come persona fisica, il suo rappresentante legale o contrattuale; se il contribuente è una persona giuridica entrano in linea di conto come autori i suoi organi e i suoi rappresentanti contrattuali. L'autore della frode fiscale non deve necessariamente essere colui che commette la sottrazione d'imposta. Siccome l'articolo 186 capoverso 1 LIFD fa riferimento anche all'articolo 177 LIFD, il rappresentante contrattuale che fa uso, a scopo d'inganno dell'autorità fiscale, di documenti falsi, per sottrarre le imposte del contribuente da lui rappresentato e causando così una sottrazione d'imposta, deve parimenti essere punito per frode fiscale.

### 1.3 Reati di partecipazione

Vi è istigazione alla frode fiscale quando l'istigatore determina intenzionalmente l'autore principale a commettere l'atto principale (art. 24 CP), cioè l'istigatore fa nascere l'intenzionalità nell'animo dell'autore principale.

Vi è complicità nella frode fiscale quando tra gli atti del complice e l'atto principale esiste un nesso causale. Ciò sarà spesso riscontrabile nella falsificazione di documenti da parte del complice. E' complice ad esempio il contabile che, su ordine del datore di lavoro, effettua una chiusura incompleta o falsa, pur sapendo che questa sarà presentata alle autorità fiscali.

#### 1.4 Commisurazione della pena

La frode fiscale secondo l'articolo 186 LIFD è un delitto, poiché è un reato cui come pena più grave è comminata la detenzione (art. 9 cpv. 2 CP). Inoltre è comminata una multa sino a 30'000 franchi. La frode fiscale è giudicata da un giudice penale ordinario che può cumulare le due pene (art. 50 cpv. 2 CP).

Il contribuente stesso che ha commesso la frode fiscale dev'essere punito tanto per sottrazione d'imposta quanto per frode fiscale. Anche i complici della frode fiscale (art. 186 LIFD) e quelli che l'hanno istigata possono essere multati in aggiunta per partecipazione a sottrazione d'imposta.

#### 1.5 Prescrizione dell'azione penale

Secondo l'articolo 189 capoverso 1 LIFD l'azione penale per delitti fiscali si prescrive in dieci anni dall'ultima attività delittuosa. Come già menzionato (cfr. cifra III.2.6.1), in caso di sottrazione d'imposte dovute per più periodi fiscali, la sottrazione dell'imposta di ogni singolo periodo dev'essere considerata come una sottrazione a sé stante. Se il contribuente, per commettere una sottrazione d'imposta, fa uso di documenti falsi in più periodi fiscali, i reati relativi a un periodo definito sono considerati come reati di frode fiscale indipendenti. Se un contribuente consegna documenti falsi sia in una procedura di tassazione, sia nella procedura di reclamo o di ricorso successiva, la prescrizione decorre con l'ultima presentazione.

Va rilevato che il termine di prescrizione per la sottrazione d'imposta consumata non decorre contemporaneamente con quello per frode fiscale. Il termine di prescrizione dell'azione penale decorre dalla scadenza del relativo periodo fiscale ed è pure di dieci anni. Anche se l'uso di documenti falsi non ha raggiunto l'obiettivo e vi è quindi soltanto tentativo di sottrazione, il termine di prescrizione per frode fiscale è di dieci anni; la prescrizione per il tentativo di sottrazione è retta tuttavia dall'articolo 184 capoverso 1 lettera a LIFD.

Secondo l'articolo 189 capoverso 2 LIFD la prescrizione è interrotta da ogni atto del procedimento penale nei confronti dell'autore, dell'istigatore o del complice. L'interruzione è opponibile a ciascuna di queste persone. Un nuovo termine decorre a contare da ogni interruzione, ma la prescrizione non può protrarsi complessivamente per più di cinque anni. La prescrizione assoluta subentra quindi dopo 15 anni dall'ultima attività delittuosa.

I più frequenti atti d'istruzione che interrompono la prescrizione sono enumerati all'articolo 72 numero 2 comma 1 CP. In base alla giurisprudenza, la presentazione di una denuncia non è inclusa (cfr. Trechsel, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, Zurigo 1989, N 3, art. 72 CP e giurisprudenza ivi citata).

## 1.6 Diritto transitorio

### 1.6.1 Uso di documenti falsi per commettere una sottrazione d'imposta consumata in senso stretto

Il DIFD e la LIFD prevedono la stessa pena. Per contro il termine di prescrizione è più lungo secondo il nuovo diritto. I reati commessi prima del 1° gennaio 1995 devono pertanto essere giudicati secondo il diritto previgente, quelli commessi dopo, secondo il nuovo diritto. Va rilevato che l'azione penale dei reati commessi prima del 1° gennaio 1995 si prescrive dopo cinque anni (art. 133bis cpv. 3 DIFD in correlazione con l'art. 70 e 71 CP).

### 1.6.2 Uso di documenti falsi in caso di sottrazione d'imposte alla fonte nonché in caso di restituzione illecita e di condono ingiustificato

In caso di restituzione illecita e di condono ingiustificato, soltanto i reati commessi dopo il 31 dicembre 1994 devono essere giudicati secondo il nuovo diritto. I reati possono riferirsi tuttavia anche a imposte dovute per i periodi antecedenti il 1° gennaio 1995.

Riguardo alle imposte alla fonte possono essere puniti solo gli atti concernenti la riscossione e la sottrazione avvenuti dopo il 1° gennaio 1995.

### 1.6.3 Uso di documenti falsi in caso di tentativo di sottrazione

Il nuovo diritto è più severo, perché l'uso di documenti falsi in caso di tentativo di sottrazione dev'essere giudicato dal giudice penale e come pena più grave è comminata la detenzione.

Poiché secondo il nuovo diritto l'uso di documenti falsi nel tentativo di sottrazione è punibile ai sensi di tutte le fattispecie descritte all'articolo 175 LIFD, il diritto transitorio prevede le differenziazioni seguenti:

a) Il tentativo di sottrazione in senso stretto dev'essere denunciato in virtù dell'articolo 188 LIFD soltanto se i documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti erano stati usati a scopo d'inganno dopo il 31 dicembre 1994.

b) In caso di tentativo di restituzione illecita d'imposta o di condono ingiustificato, tramite documenti falsi, la pena secondo l'articolo 186 LIFD può essere inflitta soltanto se il reato era avvenuto dopo il 31 dicembre 1994. La pena può essere inflitta però anche se le imposte dovute risp. pagate prima del 1° gennaio 1995 sono oggetto del reato (cfr. cifre III.3.7.2, IV.1.6.2).

## 2. Appropriazione indebita d'imposte alla fonte (art. 187 LIFD)

### 2.1 Fattispecie

Vi è appropriazione indebita d'imposte alla fonte quando l'imposta trattenuta dalla prestazione imponibile non è rimessa al fisco, ma impiegata a profitto del debitore d'imposta o di un terzo.

### 2.2 Reità

L'autore può essere solamente una persona fisica tenuta a trattenere un'imposta alla fonte in quanto debitrice dell'imposta o in quanto organo di una persona giuridica debitrice dell'imposta.

### 2.3 Reati di partecipazione

La punibilità dei reati di partecipazione (complicità e istigazione) è retta dagli articoli 24 e 25 CP.

### 2.4 Tentativo

La punibilità del tentativo è retta dagli articoli 21-23 CP.

## 2.5 Commisurazione della pena

Anche l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte è un delitto, poiché per tale reato è comminata come pena più grave la detenzione. E' parimenti comminata una multa sino a 30'000 franchi. Anche l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte è giudicata dal giudice ordinario che può cumulare le due pene.

## 2.6 Relazione tra sottrazione e appropriazione indebita d'imposte alla fonte

La sottrazione d'imposte alla fonte consiste nel non trattenere o nel non trattenere completamente l'imposta. Nella misura in cui non trattiene l'imposta, il debitore d'imposte alla fonte non può neppure attuare un'appropriazione indebita d'imposte alla fonte, poiché soltanto gli importi d'imposte alla fonte trattenuti possono essere oggetto di appropriazione indebita. Nella misura in cui però non trattiene completamente l'imposta per la prestazione da lui dovuta, il debitore d'imposte alla fonte può appropriarsi indebitamente della parte d'imposta trattenuta. In quest'ultimo caso la sottrazione d'imposte alla fonte e l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte possono essere in concorrenza tra loro.

## 2.7 Prescrizione dell'azione penale

La prescrizione dell'azione penale e la relativa interruzione sono rette dall'articolo 189 LIFD.

## 2.8 Diritto transitorio

Questa fattispecie rappresenta una novità nella LIFD e si applica solo a reati commessi dopo il 31 dicembre 1994 per le imposte alla fonte dovute dopo questa data.

## 3. Procedura (art. 188 LIFD)

### 3.1 Denuncia penale

Se esistono sospetti motivati di frode fiscale o di appropriazione indebita d'imposte alla fonte, l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta denuncia il fatto all'autorità cantonale competente per il perseguimento penale.

Anche l'AFC può sporgere una denuncia penale (art. 188 cpv. 4 LIFD). L'ulteriore procedura è retta dalle disposizioni del diritto processuale cantonale; in particolare il ruolo processuale dell'amministrazione cantonale o dell'AFC è retto dalle disposizioni del diritto processuale cantonale (diritti di parte). L'AFC rispettivamente il Ministero pubblico della Confederazione possono presentare il ricorso previsto dal diritto cantonale (art. 266 segg. PP).

### 3.2 Condanna secondo il diritto fiscale cantonale e federale

Se l'autore è condannato a una pena privativa della libertà per il delitto fiscale cantonale, il reato commesso in materia d'imposta federale diretta dev'essere punito con una pena complementare privativa della libertà. In base al diritto fiscale federale, una pena privativa della libertà deve essere inflitta come pena indipendente, se non ne viene inflitta una in base al diritto fiscale cantonale. Secondo gli articoli 186 e 187 LIFD, la frode fiscale e l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte sono inoltre delitti perseguibili e punibili indipendentemente dagli elementi penali del diritto fiscale cantonale.

### V. Diritto intertemporale

Le spiegazioni seguenti si limitano alla commisurazione della pena nonché ai termini di prescrizione e di perenzione; per la procedura vanno applicate unicamente le disposizioni della LIFD.

Il diritto intertemporale o diritto transitorio disciplina le modalità di valutazione giuridica dei fatti avvenuti prima dell'entrata in vigore della nuova legge ma giudicati dopo. Tali problemi non si pongono soltanto nel diritto penale però in esso assumono particolare importanza. Per questo motivo il Codice penale contiene disposizioni dettagliate di diritto intertemporale (art. 2 e 336-339). In virtù dell'articolo 333 capoverso 1 CP tali disposizioni si applicano anche alla legislazione penale accessoria della Confederazione che include anche le disposizioni penali della LIFD. Secondo l'articolo 2 capoverso 1 CP il Codice penale si applica soltanto alle persone che hanno commesso un reato dopo l'entrata in vigore della legge. Secondo l'articolo 2 capoverso 2 la nuova legge si applica anche a reati commessi prima della sua entrata in vigore ma giudicati dopo, se è più favorevole all'imputato. La regola dell'applicazione del diritto più favorevole (lex mitior) è uno dei principi del diritto penale e dev'essere osservata ad ogni modificazione di una norma penale vigente.

Per definire se sia più favorevole il diritto previgente o il nuovo diritto non si può prendere come base la pena comminata nella legge per il reato in questione; il reato va bensì giudicato nella sua globalità secondo il diritto previgente e il nuovo diritto. A questo proposito devono essere osservate le disposizioni sulla prescrizione (v. art. 337 CP). In occasione dell'apprezzamento giuridico di un fatto per stabilire il diritto più favorevole bisogna soprattutto determinare se il nuovo diritto e il diritto previgente contengono una norma applicabile al fatto da giudicare. Se il reato era stato commesso prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto e il diritto previgente contiene una speciale norma penale, che il nuovo diritto non prevede più, esso non è più passibile di pena, perché il nuovo diritto è più favorevole. Se il reato è punibile solamente secondo il nuovo diritto, in virtù dell'articolo 2 capoverso 1 CP il reato commesso prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto non è passibile di pena. In base alla giurisprudenza del Tribunale federale va applicato esclusivamente il nuovo diritto o il diritto previgente; una combinazione dei due diritti è inammissibile (DTF 68 IV 131). La LIFD non contiene disposizioni transitorie di diritto penale. Pertanto per risolvere i problemi di diritto transitorio devono essere prese in considerazione le disposizioni della parte generale del Codice penale.

Il capo della divisione principale

**Samuel Tanner**