

# IVA e imposte indirette

## La truffa qualificata in materia di tasse o doganale



**Manuel Borla**

LL.M., Avvocato, titolare del CAS  
in Magistratura e cancelliere al TAF,  
Giudice supplente al Tribunale d'appello



**Sara Friedli**

Avvocato, titolare del CAS in Magistratura  
e cancelliera al TAF

**Esame degli elementi costitutivi, nonché del campo d'applicazione materiale e temporale, del nuovo reato della "truffa qualificata in materia di tasse o doganale" ex articolo 14 capoverso 4 DPA**

### I.

#### Introduzione

Il 12 gennaio 2014 il Consiglio federale ha adottato la Legge federale concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (di seguito GAFI) rivedute nel 2012[1], la quale ha segnato l'ingresso storico delle infrazioni fiscali aggravate (o gravi reati fiscali) – ovvero dei cosiddetti "serious tax crimes" – nella categoria delle infrazioni a monte del riciclaggio di denaro[2]. Eccezion fatta per quanto concerne la "truffa qualificata in materia di tasse e prestazioni" ("truffa qualificata in materia fiscale" o "contrabbando qualificato") ai sensi dell'articolo 14 capoverso 4 della Legge federale sul diritto penale amministrativo (di seguito DPA)[3], applicabile esclusivamente in materia doganale, tradizionalmente le infrazioni fiscali – non essendo dei crimini, ma delle semplici contravvenzioni o dei delitti – sono sempre stati esclusi dal campo di applicazione della lotta contro il riciclaggio di denaro[4]. A partire dal 1. gennaio 2016[5], sia la fiscalità diretta che quella indiretta potranno contare su dei reati fiscali qualificabili di reati pregressi al riciclaggio di denaro: le imposte dirette con l'introduzione dei cosiddetti "delitti fiscali qualificati" (cfr. gli articoli 186 della Legge federale sull'imposta federale diretta [di seguito LIFD] e 59 capoverso 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [di seguito LAID], in combinato disposto con il nuovo articolo 305<sup>bis</sup> n. 1 e n. 1<sup>bis</sup> CP[6]), le imposte indirette con l'introduzione dei crimini (cfr. nuovo articolo 14 capoverso 4 DPA[7]).

Ciò premesso, il presente contributo si focalizzerà sulla fiscalità indiretta, ovvero sul nuovo reato della "truffa qualificata in materia di tasse o doganale" previsto all'articolo 14 capoverso 4 DPA, illustrandone gli elementi essenziali, segnatamente gli elementi costitutivi, nonché il campo d'applicazione materiale e temporale.

### II.

#### La truffa qualificata in materia di tasse o doganale

#### 1.

##### Il tenore dell'articolo 14 capoverso 4 DPA

L'articolo 14 DPA disciplina la truffa in materia di prestazioni e di tasse, nelle sue varie forme. Come visto, la nuova truffa fiscale qualificata in materia di tasse o doganale è regolata dal nuovo articolo 14 capoverso 4 DPA. Nella misura in cui tale reato s'inscrive nella truffa di prestazioni (capoverso 1) e di tasse (capoverso 2) di cui all'articolo 14 DPA, essa presuppone l'adempimento degli elementi costitutivi ivi iscritti[8]. In tali circostanze, è qui opportuno citare il contenuto integrale dell'articolo 14 DPA nella versione attualmente in vigore:

*"1. Chiunque inganna con astuzia l'amministrazione, un'altra autorità o un terzo affermando cose false o dissimulando cose vere oppure ne conferma subdolamente l'errore e in tal modo consegue indebitamente dall'ente pubblico, per sé o per un terzo, una concessione, un'autorizzazione, un contingente, un contributo, una restituzione di tasse o altre prestazioni, ovvero fa sì che una concessione, un'autorizzazione o un contingente non sia revocato, è punito con la detenzione o con la multa.*

*2. Se l'autore, con il suo subdolo comportamento, fa sì che l'ente pubblico si trovi defraudato, in somma rilevante, di una tassa, un contributo o un'altra prestazione o venga a essere altrimenti pregiudicato nei suoi interessi patrimoniali, la pena è della detenzione fino a un anno o della multa fino a 30'000 franchi.*

*3. Se per la corrispondente infrazione non subdolamente commessa la singola legge amministrativa prevede un massimo della multa più elevato, quest'ultimo vale anche nei casi previsti nei capoversi 1 e 2.*

*4. Se un reato di cui ai capoversi 1 o 2 è volto a realizzare guadagni considerevoli dall'importazione, dall'esportazione o dal transito di merci e se l'autore agisce come membro di una banda costituitasi per commettere sistematicamente truffe in materia di prestazioni e di tasse (truffa qualificata in materia fiscale), questi è punito con una pena detentiva fino a cinque anni o con una pena pecuniaria. Con la pena detentiva è cumulata una pena pecuniaria".*

Il 1. gennaio 2016 entrerà in vigore il nuovo capoverso 4, dal tenore seguente:

"4. Chiunque, per mestiere o in collaborazione con terzi, commette infrazioni di cui ai capoversi 1 o 2 in materia fiscale o doganale e in tal modo procaccia a sé o ad altri un indebito profitto di entità particolarmente considerevole oppure pregiudica in modo particolarmente considerevole gli interessi patrimoniali o altri diritti dell'ente pubblico, è punito con una pena detentiva fino a cinque anni o con una pena pecuniaria. Con la pena detentiva è cumulata una pena pecuniaria"[9].

## 2. Gli elementi costitutivi

Come anticipato in ingresso, in buona sostanza gli elementi costitutivi della nuova truffa qualificata in materia di tasse o doganale s'inscrivono nella truffa di prestazioni (capoverso 1) e di tasse (capoverso 2) di cui all'articolo 14 DPA, ragione per la quale ne devono essere adempiute le condizioni. In altre parole, è necessario che a seguito del comportamento subdolo dell'autore sia stata ottenuta con l'inganno una prestazione dall'ente pubblico o che questi sia stato defraudato di una tassa in somma rilevante (elementi costitutivi oggettivi di base). Tuttavia affinché la fattispecie della truffa qualificata sia adempiuta, occorre ancora che l'autore abbia agito per mestiere o con il concorso di uno o più terzi, che con il suo comportamento, abbia procacciato o che abbia pregiudicato in entità particolarmente considerevole gli interessi patrimoniali o altri diritti dell'ente pubblico (altri elementi costitutivi oggettivi)[10].

Ciò premesso, qui di seguito verranno brevemente esposti gli elementi costitutivi oggettivi e soggettivi alla base della nuova truffa fiscale qualificata in materia di tasse o doganale, così come sanciti nel Messaggio del Consiglio federale, qui riassunti in maniera sintetica.

Elementi costitutivi oggettivi	Elementi costitutivi soggettivi
Di base: <ul style="list-style-type: none"> <li>inganno con astuzia;</li> <li>errore presso l'ente pubblico;</li> <li>risultato punibile: conseguimento fraudolento di una prestazione, sottrazione di una somma importante all'ente pubblico o pregiudizio in altro modo ai suoi interessi patrimoniali;</li> <li>nesso causale tra i primi tre elementi.</li> </ul>	Intenzione.
Altri elementi	
<ul style="list-style-type: none"> <li>realizzazione di un indebito profitto di "entità particolarmente considerevole";</li> <li>a sé o ad altri;</li> <li>per mestiere o in collaborazione con terzi.</li> </ul>	

## 2.1. Gli elementi oggettivi

### 2.1.1. Gli elementi di base

#### a) Inganno con astuzia

Analogamente alla truffa nel diritto penale ordinario (articolo 146 CP), la truffa ai sensi del DPA si fonda sulla nozione di "inganno con astuzia". Secondo la costante giurisprudenza dell'Alta Corte, la truffa ai sensi dell'articolo 14 DPA va pertanto interpretata con riferimento alla truffa ai sensi dell'articolo 146 CP (e del previgente articolo 148 CP)[11]. Ciò premesso, in sostanza il reato della truffa consiste nell'ingannare l'amministrazione inducendola a fornire una prestazione non dovuta (per esempio sussidio, restituzione eccetera) o sottraendole tasse in somma rilevante[12].

Vi è inganno con astuzia ai sensi dell'articolo 14 DPA quando l'autore ricorre a menzogne, manovre fraudolente o mes-sinscena, oppure semplicemente fornisce false informazioni, impossibili o difficili da verificare o la cui verifica non può essere ragionevolmente pretesa, e anche quando l'autore dissuade l'amministrazione dal compiere la verifica o afferma che tale verifica non si possa fare se non con grande difficoltà o se fa appello alla buona fede[13]. L'astuzia non è tuttavia realizzata, se l'ente pubblico avrebbe potuto proteggersi dalla truffa prestando un minimo d'attenzione o evitando l'errore con il minimo di prudenza che si sarebbe potuto da esso ragionevolmente esigere[14].

Secondo l'articolo 14 DPA la truffa può presentarsi sotto tre diverse forme:

- *affermare cose false*: l'autore deve affermare un fatto che in realtà non esiste (cose false) in maniera persuasiva. L'affermazione può risultare da qualsiasi atto concludente. Non è dunque necessario che l'autore faccia una dichiarazione. Al contrario, è sufficiente ch'egli abbia adottato un comportamento, dal quale è deducibile l'affermazione di un fatto[15];
- *dissimulare cose vere*: la truffa può consistere non solo nell'affermare il falso, ma anche nel dissimulare un fatto vero ("Unterdrückung von Tatsachen"). Allorquando, l'autore omette invece coscientemente certi fatti, di modo da fornire una rappresentazione incompleta della realtà, di fatto fornisce una rappresentazione sbagliata della realtà e afferma pertanto cose false (prima forma di truffa). In tale caso, la truffa prende allora la forma di un comportamento attivo che tende a dissimulare un fatto. Ciò presuppone che l'autore affermi falsamente una contro-verità. Allorquando l'autore aveva, in virtù della legge, di un contratto o di un rapporto di fiducia speciale (segnatamente in qualità di garante) l'obbligo di svelare la verità, il semplice fatto di dissimulare un fatto rimanendo in silenzio (omissione), basta perché si ritenga il reato della truffa[16];
- *confermare subdolamente l'errore*: l'autore deve confermare subdolamente l'errore ("arglistiges Bestärken in einem Irrtum"), ciò che presuppone un comportamento attivo mirato a mantenere la vittima nel suo errore, sicché un'omissione pura e semplice non è sufficiente. Tale forma di truffa si

distingue dalle due forme precedenti, per il fatto che l'errore è preesistente. Ciò significa, in sostanza, che la truffa non deve provocare l'errore, in quanto la vittima – l'ente pubblico, l'amministrazione – è già in errore. La truffa deve confortarla nel proprio errore[17].

#### b) Errore

La truffa presuppone che l'amministrazione sia in errore, ossia ch'essa si sia fatta una rappresentazione sbagliata della realtà[18]. Come già accennato poc'anzi, allorquando l'errore è preesistente, la truffa consiste nel confortare l'ente pubblico nel proprio errore, nel caso contrario, la truffa consiste invece nell'indurre l'amministrazione in errore[19].

#### c) Risultato punibile: conseguimento fraudolento di una prestazione, sottrazione di una somma importante all'ente pubblico o pregiudizio in altro modo ai suoi interessi patrimoniali

Il risultato della truffa qualificata può concretizzarsi in diversi modi[20]:

- l'autore ha conseguito indebitamente per sé o per un terzo in particolare la restituzione di una tassa o un'altra prestazione da parte dell'amministrazione, di un'autorità o di un terzo (conseguimento fraudolento di una prestazione);
- l'autore ha sottratto una somma importante corrispondente a tasse o prestazioni dovute all'ente pubblico (sottrazione di una somma importante);
- l'autore ha pregiudicato in altro modo gli interessi patrimoniali dell'ente pubblico (pregiudizio in altro modo ai suoi interessi patrimoniali).

#### d) Nesso causale

Perché venga riconosciuta una truffa qualificata ai sensi del DPA, tra i tre elementi costitutivi oggettivi di base appena citati – ossia, tra (a) "l'inganno con astuzia", (b) "l'errore suscitato nell'amministrazione" e (c) uno dei tre risultati punibili ("il conseguimento fraudolento di una prestazione", "la sottrazione di una somma importante all'ente pubblico" o "il pregiudizio in altro modo ai suoi interessi patrimoniali") – deve sussistere un nesso causale[21].

#### 2.1.2.

##### Gli altri elementi

La truffa qualificata in materia di tasse o doganale è realizzata quando, oltre agli elementi oggettivi di base appena summenzionati, l'autore realizza altresì gli altri elementi costitutivi oggettivi specifici all'articolo 14 capoverso 4 DPA, elencati qui di seguito[22].

#### a) Realizzazione di un indebito profitto di "entità particolarmente considerevole"

L'articolo 14 capoverso 4 DPA ricalca la falsità in atti di cui all'articolo 15 DPA. Tuttavia, contrariamente a quest'ultima, affinché la fattispecie della truffa qualificata sia adempiuta, non è sufficiente che l'autore abbia perseguito il fine di procurare a sé o ad altri un indebito profitto o di pregiudicare gli interessi patrimoniali o i diritti dell'ente pubblico. Occorre che tale risultato si sia effettivamente realizzato e anche in misura particolarmente importante. L'articolo 14 capoverso 4 DPA è un reato di evento ("infraction de résultat"; "Erfolgsdelikt") che si perfeziona quando l'autore o un terzo hanno conseguito

mediante un inganno con astuzia un indebito profitto di "entità particolarmente considerevole" oppure hanno pregiudicato in "entità particolarmente considerevole" gli interessi patrimoniali dell'ente pubblico[23].

Senza entrare in dettaglio in merito alla nozione di "indebito profitto"[24], va qui rilevato come né il DPA, né il legislatore abbiano definito cosa si debba intendere per profitto di "entità particolarmente considerevole". La precisazione della nozione indeterminata di "entità del profitto" è stata volontariamente lasciata alla giurisprudenza. Il Messaggio del Consiglio federale precisa unicamente che la definizione di tale nozione dovrà prendere in considerazione le peculiarità dell'attività esercitata, del mercato e delle diverse imposte, emolumenti e tasse in questione. In ogni caso, l'indicazione secondo cui l'indebito profitto deve essere "particolarmente considerevole", presuppone un illecito profitto di un importo superiore a quello stabilito dalla giurisprudenza in rapporto alla nozione di "somma rilevante" giusta l'articolo 14 capoverso 2 DPA (ovvero, un importo superiore a 15'000 franchi[25][26]).



#### b) A sé o ad altri

L'autore non può eludere la sanzione adducendo di non aver ottenuto nulla per sé, perché è sufficiente che abbia procurato ad altri un indebito profitto[27].

#### c) Per mestiere o in collaborazione con terzi

Secondo il nuovo articolo 14 capoverso 4 DPA, l'autore deve aver agito (i) per mestiere o (ii) in collaborazione con terzi. Di fatto, si tratta di due elementi costitutivi alternativi[28]:

- l'autore fa "mestiere" se agisce a titolo professionale, ovvero se risulta dal tempo e dalle risorse dedicati agli atti delittuosi, dalla frequenza degli atti durante un periodo determinato, come pure dai proventi prospettati o realizzati, che esercita la sua attività repressibile come una sorta di professione, principale o accessoria. È inoltre essenziale che l'autore persegua l'ottenimento di entrate relativamente regolari che costituiscano un contributo notevole al finanziamento del suo genere di vita e che in tal modo si sia per così dire installato nella delinquenza[29];
- la "collaborazione con terzi" rimpiazza l'esigenza di agire quale "membro di una banda" dell'attuale articolo 14 capoverso 4 DPA[30]. Detta collaborazione, presuppone che i terzi partecipino alla truffa in qualità di coautori, ovvero collaborando in maniera determinante alla realizzazione della truffa, ciò che presuppone un nesso causale tra i loro atti e il risultato[31]. Per coautore, va inteso colui che partecipa intenzionalmente alla decisione, pianificazione

o esecuzione di un reato collaborando in misura decisiva con gli altri autori, in modo tale che questi risulta coinvolto nel reato come un partecipante principale[32]. L'autore principale e il coautore terzo hanno entrambi una volontà delittuosa comune ed esercitano un controllo comune sullo svolgimento del reato. Visto che il reato appare come l'espressione di una volontà comune, ognuno di essi è responsabile penalmente per il tutto, sempre che i suoi atti abbiano contribuito alla realizzazione del risultato[33].

## 2.2. Gli elementi soggettivi

La truffa qualificata in materia di tasse o doganale è un reato che può essere commesso soltanto intenzionalmente. Il nuovo articolo 14 capoverso 4 DPA implica il conseguimento effettivo di un considerevole profitto, come è il caso nei reati di base (articolo 14 capoversi 1 e 2 DPA). Al contrario, nel vigente articolo 14 capoverso 4 DPA è sufficiente che l'autore abbia avuto l'intenzione di realizzare un guadagno considerevole. Questa innovazione garantisce la doppia coerenza di questo reato qualificato: da un lato, con i reati di base secondo l'articolo 14 DPA; dall'altro, con il reato preliminare nelle imposte dirette. Se invece non è conseguito alcun indebito profitto, a determinate condizioni si è in presenza di un tentativo di reato. Inoltre, il fine speciale non è più necessario visto che non si parla più di "guadagno" (beneficio netto), ma di indebito profitto. In effetti, in ambito doganale, è ammesso che tale profitto sussista già dal momento in cui la merce ha attraversato il confine. Per quanto riguarda l'imposta preventiva, questa è già sottratta e quindi l'indebito profitto è conseguito, quando l'imposta dovuta non è stata dichiarata né è stato presentato il rendiconto all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) entro i termini prescritti[34].

## 3. Campo d'applicazione materiale

Rispetto al passato, il reato della "truffa qualificata in materia di tasse o doganale" non si applicherà soltanto all'IVA sulle importazioni, ai dazi doganali e alle imposte "speciali" di consumo applicabili in un contesto transfrontaliero, bensì a tutte le imposte, gli emolumenti e le tasse riscosse dalla Confederazione, ovvero dall'AFC e dall'Amministrazione federale delle dogane (AFD), nei settori fiscale e doganale. Oltre all'IVA sulle importazioni e l'IVA sulle operazioni e prestazioni eseguite sul territorio svizzero, sono comprese segnatamente le imposte speciali di consumo (imposte sul tabacco, la birra, l'alcol o gli oli minerali), l'imposta preventiva e le tasse di bollo, come pure l'esenzione e il rimborso di imposte, la tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni, l'imposta sui veicoli o ancora la tassa sul CO<sub>2</sub>[35].

Per quanto attiene concretamente ai reati qualificabili di truffa fiscale qualificata ai sensi dell'articolo 14 capoverso 4 DPA, sarà la pratica stessa a definirli con il tempo. Ad ogni modo, è già immaginabile che tale reato comporterà, per ogni tipo di imposta indiretta, la repressione della sottrazione d'imposta, nella misura in cui tutti gli elementi costitutivi all'articolo 14 capoverso 4 DPA risulteranno realizzati (in particolare: per mestiere o in collaborazione con terzi, conseguimento di un indebito profitto di entità particolarmente

considerabile, eccetera). Certo è che il contrabbando doganale – nella misura in cui avrà procurato all'autore o ad un terzo un indebito profitto di entità particolarmente considerevole o pregiudicato in maniera considerevole gli interessi patrimoniali o i diritti dell'ente pubblico – continuerà ad essere perseguito sulla base dell'articolo 14 capoverso 4 DPA, così come in passato[36].

## 4. Campo d'applicazione temporale

L'entrata in vigore di nuove disposizioni, pone come visto particolari problemi a sapere quali situazioni fattuali debbano essere regolate in base al nuovo o in base al vecchio diritto. In particolare, il problema si pone per le procedure pendenti. Il principio del diritto transitorio dovrebbe essere disciplinato dalla nuova legge, segnatamente per quanto riguarda almeno le questioni procedurali che il passaggio alla nuova regolamentazione comporta. In difetto di ciò, il Tribunale federale, ritiene che spetti all'organo esecutivo colmare la lacuna mediante ordinanza[37]. Quest'aspetto è però criticato dalla dottrina[38].



### 4.1. Principio di non retroattività

Di principio l'effetto retroattivo delle leggi è inammissibile siccome in contraddizione col principio secondo cui le persone devono conoscere in anticipo quale diritto sarà loro applicato[39]. Gli atti compiuti prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto, i cui effetti sono completamente terminati prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto, devono perciò rimanere disciplinati, come regola generale dalle disposizioni anteriori[40]. Tuttavia dottrina e giurisprudenza la ammettono, in maniera restrittiva, quando cumulativamente sono adempiute le seguenti condizioni: (i) la retroattività è espressamente sancita o chiaramente voluta dal legislatore; (ii) è ragionevolmente limitata nel tempo; (iii) è giustificata da motivi pertinenti d'interesse pubblico; (iv) non comporta disparità di trattamento inammissibili, ad esempio a detrimento di coloro che, in base alla disciplina giuridica vigente, abbiano preso disposizioni irrevocabili; (v) non porta pregiudizio ai diritti acquisiti riconosciuti dallo Stato, con esclusione di quelli derivanti da contratti tra privati[41].

Occorre distinguere la retroattività propria da quella impropria. Si parla di retroattività propriamente detta ("echte Rückwirkung") allorché una norma di diritto, comporta delle conseguenze giuridiche nuove a fatti interamente accaduti prima della sua entrata in vigore. Gli atti compiuti prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto, i cui effetti sono completamente terminati



prima della sua entrata in vigore, devono perciò rimanere disciplinati, come regola generale, dalle disposizioni anteriori. Secondo i principi generali del diritto, ai fatti le cui conseguenze giuridiche sono in discussione, si applicano le norme in vigore al momento in cui questi fatti si realizzano[42], ad eccezione dell'ottemperamento delle condizioni sopra elencate. Dalla retroattività propria, la quale si riferisce all'applicazione di nuove norme a fatti terminati prima della loro adozione e che come esposto in precedenza è di principio esclusa, va distinta la retroattività impropria, che è invece, in linea di massima, permessa. Questa evenienza è data allorché il nuovo diritto produce effetti solo dopo la sua entrata in vigore, anche se si applica a fattispecie esistenti prima della sua entrata in vigore, oppure quando il nuovo diritto si applica a fattispecie durevoli non ancora venute a conclusione nell'istante in cui interviene il cambiamento di legge. In tal caso si applica di regola il nuovo diritto, salvo se vi sia una disposizione transitoria che prevede il contrario[43].

#### 4.2.

#### Applicazione della nuova truffa qualificata articolo 14 capoverso 4 DPA

##### 4.2.1.

##### In generale

Con il concetto di diritto penale amministrativo, si è soliti includere una gran parte del cosiddetto diritto penale complementare, segnatamente il diritto penale fiscale e il diritto penale dell'economia, in cui una valenza centrale è data dai disposti di carattere materiale. Secondo i termini del Messaggio di adozione del DPA, il titolo secondo della citata legge federale è la parte materiale-giuridica vera e propria, e contiene da un lato le disposizioni generali e dall'altro alcuni disposti speciali sulle diverse fattispecie penali[44].

Come rilevato più sopra l'articolo 14 capoverso 4 DPA – quale crimine al senso del diritto penale – sanziona il reato di truffa qualificata in materia di tasse o doganale. Conseguentemente, grazie al rinvio dell'articolo 333 CP, secondo cui le disposizioni generali del CP si applicano ai reati previsti da altre leggi federali, se queste non contengano disposizioni in materia, all'articolo 14 capoverso 4 DPA si applicano dette normative generali. In particolare, per quel che qui più interessa torna quindi applicabile la parte delle disposizioni generali del CP, segnatamente l'articolo 2, che fissa il principio della non retroattività ad eccezione della *lex mitior*.

##### 4.2.2.

##### Non retroattività e *lex mitior*

Il CP ha stabilito quale regola il principio di non retroattività di una nuova legge penale (articolo 2 capoverso 1 CP), riservate le eccezioni per un'applicazione della nuova legge più favorevole all'individuo (articolo 2 capoverso 2 CP). In altre parole il diritto penale materiale si applica alle infrazioni commesse prima della data della sua entrata in vigore se l'autore è giudicato posteriormente e se il nuovo diritto gli è più favorevole della legge in vigore al momento dell'infrazione (principio della *lex mitior*, articolo 2 capoverso 2 CP). È invece escluso che ad una determinata fattispecie possano applicarsi in modo parziale sia la nuova che la precedente

normativa giuridica[45] allo scopo di ricercare l'esito maggiormente favorevole all'imputato.

In applicazione dell'articolo 2 capoverso 2 CP occorre determinare quale diritto risulta più favorevole per la fissazione e la scelta della pena che dovrà essere concretamente inflitta. A tale scopo il vecchio ed il nuovo diritto devono essere paragonati nel loro insieme, valutandoli però non in astratto ma nella loro applicazione nel caso di specie[46]. Il nuovo diritto trova applicazione se obiettivamente esso comporta un miglioramento della posizione del condannato (principio dell'obiettività), a prescindere quindi dalle percezioni soggettive di quest'ultimo[47]. In ossequio al principio dell'alternatività il vecchio ed il nuovo diritto non possono venire combinati[48]. In questo senso, non si può ad esempio applicare per il medesimo fatto, da un lato il vecchio diritto per determinare l'infrazione commessa e dall'altro quello nuovo per decidere le modalità della pena inflitta. Se entrambi i diritti portano allo stesso risultato, si applica il vecchio diritto[49].

Nello specifico, nel Messaggio del Consiglio federale, il legislatore non ha adottato alcuna regolamentazione transitoria quanto all'articolo 14 capoverso 4 DPA, a differenza di quanto è avvenuto, seppur in modo succinto, per il nuovo disposto legale articolo 305<sup>bis</sup> n. 1<sup>bis</sup> CP, in cui è stato indicato che l'articolo 305<sup>bis</sup> CP non è applicabile ai delitti fiscali qualificati ai sensi dell'articolo 305<sup>bis</sup> n. 1<sup>bis</sup> CP commessi prima dell'entrata in vigore della modifica del 12 dicembre 2014[50]. Sarebbe dunque compito dell'Esecutivo prevedere una normativa transitoria. Tuttavia in applicazione dei principi generali sopraesposti ed in particolare al divieto di applicazione retroattiva della norma, il nuovo disposto articolo 14 capoverso 4 DPA inerente tutte "quelle nuove modalità di infrazione collegate alla fiscalità indiretta che sono state inserite nella nuova versione dell'articolo 14 capoverso 4 DPA diventano punibili esclusivamente a partire dall'entrata in vigore di questa nuova versione[51]", ossia dal 1. gennaio 2016. Del medesimo avviso anche altri autori[52] secondo cui il principio di non retroattività si applica al nuovo articolo 14 capoverso 4 DPA, la cui applicazione retroattiva sarebbe contraria all'articolo 2 capoverso 2 CP. In altre parole le infrazioni iniziate e/o terminate e contenute nella normativa in parola, punibili prima quali delitti ed ora con la revisione legislativa quali crimini, saranno sanzionati dalla precedente legislazione poiché meno severa e ciò in applicazione del principio della *lex mitior*.

##### Elenco delle fonti fotografiche:

[http://www.cdt.ch/files/images/a\\_a365251082a15390cfacff1e2ace6d52.jpg](http://www.cdt.ch/files/images/a_a365251082a15390cfacff1e2ace6d52.jpg)  
[13.01.2016]

[http://www.gdp.ch/sites/default/files/imagecache/DetailedL/articlemedia/2015/05/17/codiece\\_pena.jpg](http://www.gdp.ch/sites/default/files/imagecache/DetailedL/articlemedia/2015/05/17/codiece_pena.jpg) [13.01.2016]

- [1] Cfr. Raccolta ufficiale 2015, pagina 1389.
- [2] Cfr. articolo 305<sup>bis</sup> del Codice penale (di seguito CP).
- [3] Tale reato fiscale è stato introdotto nel DPA – e conseguentemente nella fiscalità indiretta – con l'entrata in vigore il 1. febbraio 2009 della precedente Legge federale del 3 ottobre 2008 concernente l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del GAFI (Messaggio concernente l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI), n. 07.064, del 15 giugno 2007, in: Foglio federale 2007, pagina 5687, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2007/5687.pdf> [13.01.2016]); Raccolta ufficiale 2009, pagine 361 e 368.
- [4] Cfr. Beusch Michael/Friedli Sara/Borla Manuel, "Serious Tax Crimes": come i delitti fiscali sono divenuti improvvisamente dei "crimini", in: Vorpe Samuele (a cura di), Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni, Scritti in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, pagine 532-551; Bernasconi Paolo, Riciclaggio e fiscalità: La codificazione in diritto svizzero delle Raccomandazioni del GAFI, in: DPFI, 2/2015, CEDAM, pagina 44 e seguente.
- [5] Cfr. Raccolta ufficiale 2015, pagina 1389, pagina 1406.
- [6] Il nuovo articolo 305<sup>bis</sup> n. 1 CP dispone che chiunque compie un atto suscettibile di vanificare l'accertamento dell'origine, il ritrovamento o la confisca di valori patrimoniali sapendo o dovendo presumere che provengono da un crimine o da un delitto fiscale qualificato, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Ai sensi del nuovo articolo 305<sup>bis</sup> n. 1<sup>bis</sup> CP, sono considerati delitto fiscale qualificato i reati di cui all'articolo 186 LIFD e all'articolo 59 capoverso 1 LAID, se le imposte sottratte ammontano a oltre 300'000 franchi (Raccolta ufficiale 2015, pagina 1389, pagina 1395).
- [7] Cfr. Raccolta ufficiale 2015, pagina 1389, pagina 1396.
- [8] Cfr. Consiglio federale, Messaggio concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI) rivedute nel 2012, n. 13.106, del 13 dicembre 2013, in: Foglio federale 2014, pagina 563 e seguenti (citato: Messaggio GAFI), <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2014/563.pdf> [13.01.2016], pagine 583 e 628.
- [9] Cfr. Legge federale del 12 dicembre 2014 concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012 (Raccolta ufficiale 2015, pagina 1389, pagina 1396).
- [10] Messaggio GAFI, pagina 628 e seguenti.
- [11] Cfr. sentenze TF n. 1A.9/2002 del 18 giugno 2002 consid. 2.2 con rinvii; n. 1A.14/2002 del 18 giugno 2002 consid. 3.1.2 con rinvii.
- [12] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629.
- [13] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629; cfr. altresì giurisprudenza relativa all'articolo 146 CP applicabile per analogia: DTF 133 IV 256 consid. 4.4.3; DTF 128 IV 18 consid. 3a; DTF 122 II 422 consid. 3a; DTF 122 IV 246 consid. 3a; sentenze TF n. 6B\_645/2012 del 27 maggio 2013 consid. 2.1; n. 6B\_94/2007 del 15 febbraio 2008 consid. 3; Dupuis Michel/Geller Bernard/Monnier Gilles/Moreillon Laurent/Piguet Christophe/Bettex Christian/Stoll Daniel, Petit commentaire, Code pénal, Basilea 2012 (citato: Petit commentaire CP), n. 11-14 ad Art. 146 CP.
- [14] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629; sentenza TF n. 6B\_94/2007 del 15 febbraio 2008 consid. 3; Petit commentaire CP, n. 17 ad Art. 146 CP.
- [15] Cfr. Petit commentaire CP, n. 5 ad Art. 146 CP; Corboz Bernard, Les infractions en droit suisse, vol. I, 3° ed., Berna 2010, n. 2-5 ad Art. 146 CP.
- [16] Cfr. Petit commentaire CP, n. 6 e 7 ad Art. 146 CP; Corboz Bernard, op. cit., n. 6-12 ad Art. 146 CP.
- [17] Cfr. Petit commentaire CP, n. 9 e 10 ad Art. 146 CP; Corboz Bernard, op. cit., n. 13-15 ad Art. 146 CP.
- [18] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629.
- [19] Cfr. Corboz Bernard, op. cit., n. 24-26 ad Art. 146 CP.
- [20] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629.
- [21] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629; Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 55.
- [22] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 629 e seguente.
- [23] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 630; Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 55.
- [24] Nozione già definita a più riprese dalla giurisprudenza del Tribunale federale per i reati contro il patrimonio (articolo 137 e seguenti CP). Per più informazioni in merito alla nozione di "profitto" e di "indebito" si rinvia in particolare a: Corboz Bernard, op. cit., n. 14-15 ad Art. 138 CP con rinvii; Petit commentaire CP, n. 25-27 ad Art. 137 CP.
- [25] Cfr. sentenza TF n. 6B\_79/2011 del 5 agosto 2011 consid. 6.3.4 con rinvii.
- [26] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 630; Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, Avant-projets GAFI et révision LBA: nouvelles infractions de droit pénal fiscal et implications pour les intermédiaires financiers, ASA 82, pagine 3-32, pagina 9; Cassani Ursula, L'extension du système de lutte contre le blanchiment d'argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing, RSDA 2015, pagine 78-90, pagina 84; Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 55.
- [27] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 631.
- [28] Cfr. Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 15; Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 55.
- [29] Cfr. DTF 129 IV 253 consid. 2.1; DTF 119 IV 129 consid. 3; DTF 116 IV 319 consid. 4b; DTF 116 IV 319 consid. 4a; Messaggio GAFI, pagina 631; Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 15; Cassani Ursula, op. cit., pagina 84.
- [30] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 631 e seguente, per i dettagli alla base di tale modifica dell'articolo 14 capoverso 4 DPA.
- [31] Cfr. Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 16.
- [32] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 632; Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 16.
- [33] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 632; in merito al numero di coautori richiesti: Cassani Ursula, op. cit., pagina 84 (almeno tre coautori) e Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 16 (un coautore).
- [34] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 632; Molo Giovanni/Vorpe Samuele/Galliano Daniele, op. cit., pagina 17.
- [35] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 632 e seguente; Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 54 e seguente.
- [36] Cfr. Cassani Ursula, op. cit., pagina 83.
- [37] Cfr. DTF 127 III 209 consid. 2a; DTF 106 Ia 254 consid. 2; DTF 104 Ib 215 consid. 5b e riferimenti.
- [38] "Diese Ansicht ist jedoch in der Lehre auf Kritik gestossen. So wurde geltend gemacht, dass namentlich Übergangsregelungen, die den Rechtsunterworfenen schwer belasten können, zumindest in den Grundzügen einer formellgesetzlichen Grundlage bedürften" (Kölz Alfred, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 102/1983 II, pagina 56 e seguenti, pagina 56 e seguente).
- [39] Cfr. DTF 122 V 408 consid. 3; DTF 102 Ia 69 consid. 3c.
- [40] Cfr. Scolari Adelio, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 274.
- [41] Cfr. Scolari Adelio, op. cit., n. 271-276; Tanquerel Thierry, Manuel de droit administratif, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, n. 417-421 con rinvii; sentenza TAF n. A-1876/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 4.2.1.
- [42] Cfr. DTF 137 V 105 consid. 5.3.1; DTF 136 V 24 consid. 4.3; DTF 130 V 329; DTF 129 V 1 consid. 1.2; DTF 128 V 315; DTF 123 V 28 consid. 3; DTF 122 V 36 consid. 1; Moser André/Beusch Michael/Kneubühler Lorenz, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2° ed., Basilea 2013, n. 2.202; Moor Pierre/Flückiger Alexandre/Martenet Vincent, Droit administratif, Les fondements, vol. I, 3° ed., Berna 2012, pagina 184.
- [43] Cfr. DTF 121 V 100 consid. 1a; DTF 137 II 371 consid. 4.2; DTF 122 V 405 consid. 3b; DTAf 2009/3 consid. 3.2.
- [44] Cfr. Consiglio federale, Messaggio di un disegno di legge sul diritto penale amministrativo, n. 10293, del 21 aprile 1971, in: Foglio federale 1971, pagina 727, pagina 728.
- [45] Cfr. DTF 68 IV 18 = JdT 1942 I 374.
- [46] Cfr. sentenza del TF 6S.449/2005 del 24 gennaio 2006 consid. 2; DTF 119 IV 145 consid. 2c; Riklin Franz, Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches; Fragen des Übergangsrechts, AJP/PJA 2006, pagine 1471-1485, pagina 1473.
- [47] DTF 114 IV 1 consid. 2a p. 4; sentenza TF n. 6B\_202/2007 del 13 maggio 2008 consid. 3.2.
- [48] Cfr. sentenza TF n. 6B\_312/2007 del 15 maggio 2008 consid. 4.3.
- [49] Cfr. sentenza TPF del 3 dicembre 2009, Corte penale, SK.2009.6; DTF 134 IV 82 consid. 6.2; DTF 126 IV 5 consid. 2c; sentenza TF n. 6B\_33/2008 del 12 giugno 2008 consid. 5.1.
- [50] Cfr. Messaggio GAFI, pagina 628, ripreso peraltro esplicitamente nella cifra 4 della Legge concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del GAFI, così come introdotta dal Consiglio degli Stati nella sessione autunnale 2014, ora codificato come norma transitoria (meglio, di diritto intertemporale) in connessione con l'articolo 305<sup>bis</sup> n. 1<sup>bis</sup> CP; cfr. Bernasconi Paolo, op. cit., pagina 53.
- [51] Cfr. Bernasconi Paolo, op. cit., pagine da 43 a 68.
- [52] Cfr. Cassani Ursula, op. cit., pagina 77; Molo Giovanni, op. cit., pagina 32.