

Procedura bagatella nei casi di recupero d'imposta e sottrazione per le persone fisiche

Minimi previsti per l'invio degli incarti all'Ufficio Procedure Speciali nei casi di sottrazione o tentativo di sottrazione di sostanza e/o reddito



Marzio Teoldi

Responsabile dell'Ufficio Procedure Speciali della Divisione delle contribuzioni, Bellinzona

Nel corso del mese di dicembre 2016 è stata pubblicata dalla Divisione delle contribuzioni la Circolare n. 28/2016 con lo scopo di regolare una procedura semplificata in materia di recupero/sottrazione d'imposta per i casi ritenuti lievi. Un segno di trasparenza da parte dell'autorità e uno strumento a disposizione dei contribuenti per risolvere in modo rapido e semplice piccole evasioni fiscali. I primi mesi del 2017 hanno dato un riscontro estremamente positivo sull'utilizzo di questa prassi permettendo la regolarizzazione a diversi contribuenti.

I. Introduzione	135
II. La procedura semplificata (bagatella)	136
A. Criteri di accesso.....	136
B. Autodenuncia esente da pena	136
C. Seconda autodenuncia.....	136
D. Sottrazione d'imposta.....	136
E. Tentativo di sottrazione d'imposta	136
F. Modalità di calcolo della procedura semplificata	136
G. Esempio numerico	136
III. La procedura semplificata (bagatella) nei casi di amnistia agli eredi	137
A. Criteri di accesso.....	137
B. Esempio numerico	137
IV. La frode fiscale	137

I. Introduzione

La Divisione delle contribuzioni (DdC) con la nuova Circolare n. 28 – “Minimi previsti per l'invio degli incarti all'Ufficio Procedure Speciali nei casi di sottrazione o tentativo di sottrazione di sostanza e/o reddito” – non ha fatto altro che pubblicare una prassi già in vigore nel Canton Ticino da più di tre decenni, adeguando i valori e le procedure all'evoluzione del diritto fiscale e della situazione economica ticinese[1].

[1] La citata circolare è scaricabile al seguente link: http://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-CIRC/circ_2016_28.pdf (consultato il 1° aprile 2017).

Il Tribunale federale, già in una sentenza non pubblicata del 23 settembre 1985 (A 68/85 P 1076/85), indicava che “[...] ci si può domandare se la prassi di quest'autorità fondata su una circolare interna diretta ai funzionari, sia compatibile con l'art. 129 DIN [ndr. Decreto concernente l'imposta per la difesa nazionale, abrogato]; essa reputa di poco conto le sottrazioni inferiori a fr. 50'000 di sostanza e a fr. 4'000 di reddito negli anni in discussione, e stima che non meritano di essere punite con un prelevamento supplementare e una multa nei corrispondenti periodi fiscali. In questo modo non si rinuncia però alla riscossione dell'imposta sottratta; con l'accordo del contribuente sul verbale di audizione si cumulano i fattori dissimulati alle altre entrate imponibili nel prossimo periodo non ancora definitivo, applicando l'aliquota del reddito così ottenuto. Questa percentuale aumentata implica un onere addizionale che compensa all'incirca la rinuncia a una multa. Sotto l'aspetto dell'uguaglianza di trattamento prescritta dall'art. 4 Cost. [ndr. previgente Costituzione federale del 1874] una tale pratica, limitata alle cosiddette bagatelle e giustificata dalla semplificazione amministrativa, non può essere senz'altro riprovata”.

Lo stesso principio è stato poi ripreso in diverse sentenze della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino (CDT), la quale ha ribadito a più riprese sia che l'applicazione di questa procedura semplificata per i casi bagatella è possibile solo previo accordo del contribuente, sia la critica all'autorità fiscale per il fatto che la circolare relativa alle condizioni per l'applicazione della procedura semplificata per i casi bagatella fosse unicamente ad uso interno, non accessibile al pubblico[2].

Il Canton Ticino non è, comunque, l'unico Cantone in Svizzera ad avere una procedura bagatella, come ad es. il Canton Berna[3].

[2] Cfr. p. es. Sentenze CDT n. 80.2014.160 e n. 80.2007.1.

[3] Cfr. HANNES TEUSCHER, N 33 s. ad Art. 217 LT-BE, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger (a cura di), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, 2. Artikel 126-293, Muri-Berna 2011.

II. La procedura semplificata (bagatella)

A. Criteri di accesso

L'obiettivo della Circolare n. 28 è quello di permettere un'evasione più celere e con meno dispendio amministrativo di tutti quei casi di sottrazione o tentativo di sottrazione di lieve entità ad opera di persone fisiche. Nella propria direttiva, la DdC ha stabilito i parametri per i quali è applicabile la procedura semplificata e, in particolare, quando redditi e sostanza non dichiarati non superano, cumulativamente, i seguenti limiti: (i) fr. 10'000 di reddito per ogni periodo fiscale, per un massimo nei periodi fiscali non prescritti di fr. 100'000; (ii) fr. 200'000 di sostanza lorda per ogni periodo fiscale, per un massimo nei periodi fiscali non prescritti di fr. 2'000'000.

Questa particolare procedura è da ritenersi per la sua stessa natura eccezionale e, quindi, non liberamente ripetibile. Infatti, il contribuente non può procedere ogni anno a denunciare elementi non dichiarati in precedenza (ad es. averi bancari per fr. 150'000 ogni anno) ed aspettarsi che sia applicata la procedura semplificata.

La Circolare n. 28 ha previsto la sua applicabilità per quattro procedure distinte: (i) autodenuncia esente da pena; (ii) seconda autodenuncia; (iii) sottrazione d'imposta; (iv) tentativo di sottrazione. Queste fattispecie sono regolamentate tenendo conto delle norme legislative e vengono in seguito brevemente riassunte.

B. Autodenuncia esente da pena

Sono recuperate le imposte dovute e nessun supplemento è calcolato. Il contribuente riceverà in seguito una decisione d'impunità da parte dell'Ufficio Procedure Speciali. Anche con una procedura bagatella, il contribuente ha effettuato la prima autodenuncia, unica ad avere il beneficio dell'esenzione della pena^[4]. Ne consegue che successive denunce non saranno più trattate come se fosse la prima volta.

C. Seconda autodenuncia

Sono recuperate le imposte dovute ed è applicato un supplemento forfettario del 20 per cento delle imposte sottratte, a titolo di multa penale fiscale a carico del contribuente (art. 175 cpv. 4 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD]; art. 258 cpv. 4 della Legge tributaria ticinese [LT]).

D. Sottrazione d'imposta

Sono recuperate le imposte dovute (art. 151 LIFD; art. 236 LT) ed è applicato, di regola, un supplemento forfettario del 33,33 per cento delle imposte sottratte, a titolo di multa penale fiscale a carico del contribuente (art. 175 cpv. 2 LIFD; art. 258 cpv. 2 LT).

E. Tentativo di sottrazione d'imposta

La tassazione è emessa aggiungendo, a quanto dichiarato, gli elementi emersi in seguito ed è applicato un supplemento

^[4] Cfr. FRANCO CASELLA/MARZIO TEOLDI, *Autodenuncia esente da pena e procedura semplificata degli eredi*, in: Samuele Vorpe (a cura di), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Manno 2015, p. 301 ss.

forfettario del 22,22 per cento delle imposte che si è tentato di sottrarre (ovvero due terzi della multa inflitta nel caso di sottrazione intenzionale e consumata d'imposta, a titolo di multa penale fiscale a carico del contribuente, pari, di regola, ad un terzo) (art. 176 LIFD; art. 259 LT).

F. Modalità di calcolo della procedura semplificata

In concreto, il competente Ufficio circondariale di tassazione propone al contribuente di aggiungere all'ultima tassazione ancora aperta un reddito che tenga conto delle imposte dovute nei diversi anni e dell'eventuale penalità. In altre parole, il dovuto d'imposta (recupero delle imposte sottratte e le eventuali penalità) è convertito, per il tramite di un ricalcolo forfettario, in reddito che andrà ad aggiungersi agli elementi dichiarati.

La procedura bagatella è possibile unicamente con l'accordo del contribuente; nel caso che questi non dovesse accettare, la procedura sarà trasmessa all'Ufficio Procedure Speciali.

G. Esempio numerico

Qui di seguito riportiamo un esempio esplicativo.

Un contribuente, celibe (aliquota B), è domiciliato in un Comune con moltiplicatore a quota 85 per cento. Dall'ultima notifica di tassazione intimata (2014) risultano i seguenti elementi imponibili: (i) reddito di fr. 100'000; e (ii) sostanza di fr. 525'000.

Il contribuente possiede un conto bancario mai dichiarato e denunciato spontaneamente, per la prima volta, con la dichiarazione 2015 (dati riassuntivi):

Periodo fiscale	Valore sostanza (in fr.)	Redditi prodotti (in fr.)
2006	175'729,20	1'748,40
2007	164'548,35	727,75
2008	160'580,10	1'353,10
2009	177'572,85	704,20
2010	174'136,35	844,65
2011	167'687,70	1'676,70
2012	165'723,00	521,05
2013	160'543,50	410,60
2014	155'030,00	147,00
Totale	1'501'551,05	8'133,45

Il dovuto d'imposta non pagato dal contribuente negli anni interessati ammonta a complessivi fr. 10'500. La procedura prevede pertanto il ricalcolo forfettario di questo importo in imponibile da aggiungersi agli elementi dichiarati nel 2015. Nel caso di specie, gli importi dichiarati comportano un reddito imponibile così definito: (i) reddito imponibile ai fini dell'imposta cantonale di fr. 100'000; (ii) reddito imponibile ai fini dell'imposta federale di fr. 100'000.

L'autorità proporrà al contribuente una ripresa, al fine di recuperare le imposte dovute, così definibile: (i) reddito imponibile

ai fini dell'imposta cantonale di fr. 139'100; (ii) reddito imponibile ai fini dell'imposta federale di fr. 111'100.

III. La procedura semplificata (bagatella) nei casi di amnistia agli eredi

A. Criteri di accesso

Gli stessi criteri sono applicabili ai casi di procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi. Anche per questi casi, il competente Ufficio di tassazione propone al contribuente una soluzione forfettaria che tenga conto delle disposizioni particolari date dagli artt. 153a LIFD e 238a LT.

B. Esempio numerico

Qui di seguito riportiamo un esempio esplicativo.

Un contribuente, celibe (aliquota B, art. 36 cpv. 1 LIFD; art. 35 cpv. 1 LT), deceduto il 31 dicembre 2015, è stato domiciliato in un Comune con moltiplicatore a quota 85 per cento. Dall'ultima notifica di tassazione intimata (2014) risultano i seguenti elementi imponibili: (i) reddito di fr. 100'000; (ii) sostanza di fr. 525'000.

Il contribuente ha posseduto un conto bancario mai dichiarato e denunciato spontaneamente nell'ambito della procedura di successione da parte dei suoi eredi:

Periodo fiscale	Valore sostanza (in fr.)	Redditi prodotti (in fr.)
2012	165'723,00	521,05
2013	160'543,50	410,60
2014	155'030,00	147,00
Totale	481'296,50	1'078,65

Il dovuto d'imposta non pagato dal contribuente negli anni interessati ammonta a complessivi fr. 3'000. La procedura prevede, pertanto, il ricalcolo forfettario di questo importo in imponibile da aggiungersi agli elementi dichiarati nel 2015. Nel caso di specie, gli importi dichiarati comportano un reddito imponibile così definito: (i) reddito imponibile ai fini dell'imposta cantonale di fr. 100'000; (ii) reddito imponibile ai fini dell'imposta federale di fr. 100'000.

L'autorità proporrà al contribuente una ripresa, al fine di recuperare le imposte dovute, così definibile: (i) reddito imponibile ai fini dell'imposta cantonale di fr. 112'000; (ii) reddito imponibile ai fini dell'imposta federale di fr. 102'400.

IV. La frode fiscale

Compie frode fiscale chiunque per commettere una sottrazione d'imposta fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o nel contenuto inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi ed è punito con la pena detentiva fino a tre anni o con la pena pecuniaria (art. 186 cpv. 1 LIFD; art. 269 cpv. 1 LT).

In tutti i casi in cui il competente Ufficio di tassazione riscontrasse l'uso di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti (frode fiscale) deve sempre trasmettere il caso all'Ufficio Procedure Speciali, indipendentemente dall'ammontare degli elementi di reddito e di sostanza non dichiarati.