

# L'istituto dell'autodenuncia per i redditi soggetti all'IVA

## Conseguenze penali e amministrative



**Mirya Favazzo**

Giurista presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Servizio penale IVA; CAS in magistratura penale

*In Svizzera è possibile ricorrere all'autodenuncia esente da pena e al recupero d'imposta semplificato. Nel 2010, con la revisione totale della LIVA, è stata introdotta una disposizione specifica riguardante l'autodenuncia esente da pena in ambito IVA. In questo modo, i contribuenti dovrebbero essere motivati a dichiarare eventuali cifre d'affari sottratte all'autorità fiscale e a legalizzare la loro situazione. L'AFC accoglie l'autodenuncia e svolge la procedura di recupero d'imposta solamente se le condizioni richieste sono soddisfatte, in caso contrario, l'autorità apre una procedura ordinaria di recupero d'imposta unitamente ad una procedura penale.*

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>49</b>
<b>II. La legge concernente l'imposta sul valore aggiunto in vigore dal 2010</b> .....	<b>49</b>
A. Caratteristiche della LIVA .....	49
B. Diritto penale fiscale IVA.....	49
<b>III. L'istituto dell'autodenuncia</b> .....	<b>51</b>
A. Concetti preliminari .....	51
B. Le condizioni per adempiere i requisiti dell'autodenuncia .....	51
<b>IV. La procedura di recupero d'imposta</b> .....	<b>52</b>
A. La procedura di recupero d'imposta in senso stretto .....	52
B. La procedura di recupero d'imposta unitamente ad una procedura penale.....	52
<b>V. La prescrizione penale nella LIVA</b> .....	<b>53</b>
A. La prescrizione dell'azione penale.....	53
B. La prescrizione della pena.....	53
<b>VI. Revisione parziale della LIVA - cosa cambia?</b> .....	<b>53</b>
A. Introduzione e iter legislativo della riforma .....	53
B. Disposizioni penali.....	54
<b>VII. Conclusioni</b> .....	<b>54</b>

### I. Introduzione

Il diritto penale fiscale include le fattispecie penali il cui contenuto corrisponde ad un'infrazione alle leggi tributarie. Esso disciplina anche la procedura e i mezzi d'inchiesta applicabili al caso concreto. Il presente articolo si occuperà soprattutto di analizzare l'istituto dell'autodenuncia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) con le relative conseguenze amministrative e penali. Prima di trattare l'autodenuncia è opportuno ripercorrere ed esaminare alcune particolarità relative alle disposizioni di diritto penale fiscale presenti nella Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20; LIVA) ed introdotte con la revisione totale della legge nel 2010.

### II. La legge concernente l'imposta sul valore aggiunto in vigore dal 2010

#### A. Caratteristiche della LIVA

La vigente LIVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2010 in seguito ad una revisione totale che ha avuto lo scopo di semplificare la legge, rafforzare la sicurezza del diritto, migliorare ed incrementare la trasparenza ed avere un orientamento più marcato dell'amministrazione verso le esigenze dei contribuenti<sup>[1]</sup>. La normativa diverge dalla vecchia in vigore fino alla fine del 2009<sup>[2]</sup> su numerosi punti fondamentali, tra i quali le disposizioni penali.

#### B. Diritto penale fiscale IVA

Tra le numerose modifiche introdotte dalla LIVA, quelle relative al titolo sesto sulle disposizioni penali sono importanti. Il diritto penale (artt. 96-106 LIVA) è stato totalmente rielaborato e reimpostato, tanto che gli articoli presenti ad oggi nella LIVA sono il doppio rispetto a quelli presenti in passato.

La revisione ha posto l'accento sul fatto che soltanto il comportamento colpevole dev'essere punito e non più i semplici errori o le interpretazioni errate della legge o della prassi. Nel diritto in vigore sono state introdotte delle circostanze aggravanti, per

<sup>[1]</sup> Messaggio del Consiglio federale, del 25 giugno 2008, concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, in: FF 2008 6277.

<sup>[2]</sup> RU 2000 1300.

cui alcune infrazioni sono passibili di una pena detentiva sino a due anni (art. 97 cpv. 2 LIVA). Inoltre, è stata eliminata la situazione discutibile dal profilo dello Stato di diritto secondo cui il contribuente, da una parte, deve collaborare alla procedura di riscossione dell'imposta e, dall'altra, ha il diritto sancito dalla Costituzione di tacere nell'ambito di una procedura penale. L'art. 104 cpv. 3 LIVA prevede, infatti, che le informazioni fornite dall'imputato nell'ambito della procedura di riscossione dell'imposta (artt. 63 e 73 LIVA) possano essere utilizzate nel procedimento penale soltanto se l'imputato vi acconsente[3].

Il diritto penale fiscale IVA si distanzia da quello applicabile alle altre imposte indirette, tra le altre cose per l'interdizione di utilizzare le prove ottenute durante la procedura di tassazione (art. 104 cpv. 3 LIVA), per l'applicazione parziale della Legge federale sul diritto penale amministrativo (RS 313.0; DPA) (artt. 101 cpv. 1 e 103 cpv. 1 LIVA), per la prescrizione penale (art. 105 LIVA) e per l'autodenuncia (art. 102 LIVA)[4].

Di principio, in un'imposta basata sull'autotassazione, il diritto penale deve essere organizzato in modo che un semplice errore o una cattiva interpretazione della legge non provochi conseguenze penali. Come detto precedentemente, solamente il comportamento colpevole deve essere punito. Ciò nonostante, nella determinazione delle condizioni oggettive di repressione, ci deve essere una certa dose di prevenzione generale. Per questo motivo in un primo momento bisogna distinguere le differenti infrazioni; per quelle gravi devono essere previste pene più severe, mentre gli errori commessi per semplice distrazione non devono essere oggetto di una multa per sottrazione d'imposta. A tale scopo, il vigente diritto penale fiscale IVA delimita in maniera chiara e dettagliata gli elementi costitutivi delle varie infrazioni, questo per permettere di aumentare la sicurezza giuridica e meglio prevedere le conseguenze penali.

Nello specifico, in riferimento ai reati penali in ambito IVA di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) si distingue principalmente tra la sottrazione d'imposta, la violazione degli obblighi procedurali (contravvenzioni), la frode fiscale (delitto) e le infrazioni commesse all'interno dell'azienda:

- *sottrazione d'imposta*: la sottrazione d'imposta, disciplinata all'art. 96 LIVA, può presentarsi principalmente sotto tre diverse fattispecie: la falsa dichiarazione (cpv. 1), la qualificazione errata sotto il profilo fiscale (cpv. 3) e la sottrazione nella procedura di tassazione (cpv. 4). La sottrazione d'imposta è punibile soltanto se l'errore presente nel rendiconto IVA non è stato corretto entro il termine di finalizzazione di 180 giorni previsto dall'art. 72 cpv. 1 LIVA[5]. Il massimo della multa comminata per

questo tipo di infrazione è, in regola generale, commisurata al tipo di sottrazione e alla colpevolezza dell'autore. Occorre inoltre ricordare che, se il profitto fiscale ottenuto è superiore all'importo massimo della pena comminata e l'infrazione è intenzionale, la multa potrà essere aumentata sino al doppio del profitto fiscale. In caso di circostanze aggravanti, quali il fatto di reclutare una o più persone per commettere l'infrazione oppure il fatto di commettere l'infrazione per mestiere, la multa potrà essere cumulata con una pena detentiva sino a 2 anni[6]. Di fatto, in questi casi si considera la sottrazione d'imposta come qualificata e, pertanto, parificata ad un delitto;

- *violazione di obblighi procedurali*: è punito con una multa per violazione di obblighi procedurali[7], purché il fatto non sia punito da un'altra disposizione che prevede una pena più elevata (ad eccezione dell'art. 98 lett. a LIVA), chiunque violi intenzionalmente o per negligenza un obbligo che gli incombe per legge; ad esempio se il contribuente non presenta un rendiconto entro il termine, non tiene o allestisce la contabilità, non presta debitamente le garanzie richieste, indica un numero di registro per far credere di essere iscritto nel registro dei contribuenti IVA o, nonostante diffida, intralcia la regolare esecuzione di un controllo. Questa infrazione è una messa in pericolo astratta dell'imposta e il massimo della pena inflitta è di regola 10'000 franchi;
- *truffa in materia di prestazioni e di tasse*: l'art. 14 della Legge federale sul diritto penale amministrativo (RS 313.0; DPA) regola la frode fiscale nelle sue varie forme. La frode è una sottrazione d'imposta qualificata ed appartiene alla categoria dei delitti fiscali, per questo motivo al suo adempimento non è sufficiente la negligenza, ma ci deve essere l'intenzionalità dell'autore. Di fatto, si è in presenza di una frode qualora il contribuente, al fine di commettere una sottrazione, faccia uso a scopo di inganno di documenti falsi, alterati o dal contenuto inesatto. Essendo un delitto, la frode fiscale è punita con sanzioni più severe rispetto alle contravvenzioni, tra cui la detenzione[8]. Nello specifico, in materia di fiscalità indiretta, la consegna all'autorità fiscale di titoli falsi, inesatti o incompleti costituisce una truffa[9]. In ambito IVA, la contabilità è equiparata ad un titolo, così come tutti i giustificativi utili alla sua tenuta e al suo allestimento. Infine, occorre evidenziare che, secondo il Tribunale federale, la nozione di somma rilevante, ai sensi dell'art. 14 cpv. 2 DPA, è raggiunta a partire da 15'000 franchi[10];
- *infrazioni commesse nell'azienda*: l'art. 100 LIVA è un'eccezione al brocardo latino "*societas delinquere non potest*", secondo il quale una persona giuridica non può commettere reati e i destinatari della sanzione penale sono soltanto le persone fisiche. Infatti, ai sensi di questa disposizione, se la multa applicabile non supera i 100'000 franchi e se l'inchiesta per

[3] Opuscolo informativo n. 01.01, *Panoramica delle principali modifiche della nuova legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto*, Berna 2009, p. 8, in: [https://www.bundespublikationen.admin.ch/cshop\\_mimes\\_bbl/00/0024817F68691EE1BBB63D8ED560F54D.pdf](https://www.bundespublikationen.admin.ch/cshop_mimes_bbl/00/0024817F68691EE1BBB63D8ED560F54D.pdf) (consulato il 09.01.2018).

[4] VALERIE PARIS/JACQUES PITTET, *Droit pénal fiscal en matière de TVA*, in: Pierre-Marie Glauser (a cura di), *Droit pénal fiscal*, Zurigo 2013, p. 121 ss.

[5] MARTIN KOCHER, *Droit pénal et code de procédure pénale au sens de la nouvelle loi sur la TVA*, in: *L'expert-comptable suisse*, doc. ECS5/10, p. 285.

[6] Art. 97 LIVA.

[7] Art. 98 LIVA.

[8] AURELIO FRANCIOLI/MARTINO PINELLI, *La regolarizzazione in Ticino dei capitali non dichiarati: l'istituto dell'autodenuncia e le sue conseguenze*, in: *NF 10/2013*, pp. 1-10.

[9] DTF 125 II 250 consid. 3.

[10] DTF 139 II 404 consid. 9.4 e referenze citate.

determinare la persona fisica punibile esige dei provvedimenti d'inchiesta sproporzionati all'entità della pena, l'AFC può condannare l'azienda al pagamento della multa[11].

### III. L'istituto dell'autodenuncia

#### A. Concetti preliminari

Fino al 31 dicembre 2009, il contribuente che aveva commesso una o più infrazioni fiscali e che, preso dai rimorsi, voleva regolarizzare la propria situazione senza subire conseguenze penali, doveva ricorrere alla denuncia spontanea prevista all'art. 13 DPA. A partire dal 2010, con la revisione totale della legge, è stata introdotta anche nella LIVA una disposizione specifica all'autodenuncia, sostanzialmente diversa dall'art. 13 DPA poiché, in un certo senso, risulta essere più generosa. Infatti, mentre l'art. 13 DPA è una sorta di "joker" per il contribuente, in quanto permette a quest'ultimo di ricorrere all'autodenuncia esente da pena una sola volta per un'infrazione intenzionale di medesima natura, il nuovo art. 102 LIVA introduce un'autodenuncia a ripetizione, ovvero non ne limita né il numero, né la frequenza. Ciò significa che una persona può, in teoria, ricorrere all'autodenuncia tutte le volte che vuole senza rischiare di incorrere in un sanzione[12].

L'autodenuncia esente da pena non si applica solamente all'autore, ma è estesa a tutti i partecipanti alla sottrazione d'imposta, i quali possono fare uso di tale principio alle stesse condizioni previste per l'autore[13].

L'art. 102 LIVA è una delle grandi novità introdotte con la revisione totale ed è stato voluto dal legislatore al fine di sensibilizzare il contribuente ed incoraggiare l'onestà fiscale. Il suo iter è stato notevolmente semplificato, non è infatti richiesta nessuna forma (tuttavia è sempre consigliabile quella scritta), in questo modo le persone dovrebbero essere motivate a portare alla luce, e quindi legalizzare, eventuali cifre d'affari non dichiarate. Tutto ciò è il risultato di una volontà politica per cui è preferibile motivare i contribuenti a regolarizzare spontaneamente la loro situazione con l'autorità fiscale, piuttosto che spaventarli con eccessivi formalismi e procedure complicate, che potrebbero spingerli a non dichiarare le prestazioni sottratte, ma ad aspettare il passare del tempo affinché i fatti incriminati si prescrivano[14].

In sostanza, ai sensi dell'art. 102 LIVA, qualora una persona denunci spontaneamente una sottrazione d'imposta, l'autorità prescinde dall'aprire un procedimento penale nei suoi confronti solamente se determinate condizioni sono soddisfatte[15]. Nel prossimo capitolo vedremo nel dettaglio quali sono queste condizioni.

#### B. Le condizioni per adempiere i requisiti dell'autodenuncia

In virtù dell'art. 102 LIVA, l'autorità fiscale prescinde dall'aprire un procedimento penale nei confronti:

- del "contribuente" che denuncia spontaneamente un'infrazione se determinate condizioni sono soddisfatte (cpv. 1):
  - prima che sia nota all'autorità competente;
  - se aiuta l'AFC, per quanto si possa ragionevolmente pretendere da lui, a determinare l'ammontare dell'imposta dovuta o da restituire;
  - se si adopera seriamente per pagare l'imposta dovuta o da restituire.

Nonostante questo articolo parli esplicitamente di "infrazione alla presente legge" l'autodenuncia si applica ugualmente alle infrazioni degli artt. 14-17 DPA, nella misura in cui queste riguardino l'IVA[16]. L'elemento di spontaneità gioca un ruolo fondamentale nell'ammissione dell'autodenuncia da parte dell'autorità, il contribuente non deve infatti agire spinto da un sospetto fondato sull'imminente scoperta della sottrazione da parte dell'autorità fiscale. La spontaneità viene meno qualora il contribuente decida di autodenunciarsi poiché a conoscenza di un'indagine da parte dell'autorità fiscale sul proprio conto, o poiché spinto da un'imminente minaccia di essere scoperto. Si considera, ancora, che non ci sia il carattere di spontaneità nel caso in cui la denuncia avvenga dopo l'annuncio scritto di un controllo ai sensi dell'art. 78 LIVA[17]. Per poter ammettere l'autodenuncia, l'autorità non deve già essere a conoscenza del reato[18]. Difatti, se l'autodenuncia avviene nel momento in cui l'AFC è già a conoscenza della sottrazione o ha dei sospetti fondati di sottrazione, l'annuncio non può più essere trattato come autodenuncia spontanea, anche se interviene prima dell'avvio della procedura penale. Il contribuente deve, inoltre, informare l'autorità in maniera completa e senza riserve in merito alla totalità degli importi di imposta sottratti[19]. Si segnala, infine, che la legge non esige il pagamento effettivo dell'imposta sottratta, ma solamente che il contribuente si adoperi per pagare tale somma. Questo è dovuto al fatto che il comportamento richiesto al contribuente colpevole di sottrazione è equiparato a quello del mandatario e non a quello di un imprenditore con l'obbligo di risultato. Tuttavia, per evitare abusi, l'AFC dovrà assicurarsi della buona volontà da parte del contribuente alla cooperazione e a risarcire la Confederazione del danno subito[20];

- di un "non contribuente" che denuncia spontaneamente un'infrazione da lui commessa o a cui ha partecipato (cpv. 2). Questo capoverso stabilisce che non soltanto il contribuente, ma anche i terzi che hanno sottratto imposte o vi hanno partecipato devono approfittare delle conseguenze

[11] DTF 6S.488/2005.

[12] PARIS/PITTET (nota 4), p. 132 s.

[13] Messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (nota 1), p. 6168.

[14] PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, EC 2009, pp. 492, 497.

[15] <https://taxes-impots-suisse.com/2016/08/07/declaration-spontanee-non-punissable> (consultato il 20.01.2018).

[16] DIEGO CLAVADETSCHER, MWST Kommentar Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, OFK 2012, p. 564 s.

[17] DTF 119 IV 330.

[18] Sentenza TF 2C\_476/2014 del 1° novembre 2014.

[19] Messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (nota 1), pp. 6168-6169.

[20] PARIS/PITTET (nota 4), p. 135.

legate all'autodenuncia non punibile penalmente. Questa circostanza è importante perché ai sensi degli artt. 96-98 LIVA chiunque, e non soltanto il contribuente, può rendersi colpevole di sottrazione d'imposta[21];

- di una "persona giuridica", i cui organi o rappresentanti hanno presentato la denuncia spontanea (cpv. 3). In questa fattispecie, la responsabilità solidale degli organi ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 DPA decade. Si noti che questo capoverso non dice nulla a proposito di *ex* organi o *ex* rappresentanti della persona giuridica, a differenza di quanto contenuto all'art. 181a cpv. 4 della Legge federale sull'imposta federale diretta (RS 642.11; LIFD).

Ogni correzione di rendiconto secondo l'art. 72 cpv. 2 LIVA è, inoltre, considerata autodenuncia (cpv. 4). Questo capoverso è una sorta di premio all'onestà fiscale del contribuente. Difatti colui che si rende conto di aver commesso degli errori nei propri rendiconti IVA può correggerli successivamente, senza subire una sanzione, a patto che i crediti fiscali non siano prescritti o passati in giudicato[22]. Da precisare che questa correzione non è la riconciliazione annuale che il contribuente deve fare alla fine di ogni anno civile entro il termine di finalizzazione.

Si sente spesso parlare di disposizioni concernenti l'autodenuncia non punibile penalmente come di una sorta di "amnistia fiscale", in realtà questo non è del tutto esatto: in caso di sottrazione d'imposta, l'autodenuncia permette di non incorrere in una sanzione penale a condizioni ben precise, ma ciò non comporta un perdono totale del contribuente. Difatti anche in caso di rinuncia da parte dell'autorità fiscale ad infliggere una sanzione penale, il contribuente sarà obbligato a pagare all'autorità l'imposta sottratta compresi gli interessi di mora dovuti al ritardo nel pagamento.

#### IV. La procedura di recupero d'imposta

La procedura di recupero d'imposta si attua sia qualora l'autorità scopra degli elementi imponenti che non sono stati dichiarati, sia nell'ipotesi in cui il contribuente, o un'altra persona, decida di far emergere spontaneamente le prestazioni non dichiarate nei propri rendiconti IVA.

In entrambi i casi, l'AFC effettua la ripresa fiscale tramite un avviso di tassazione o un conto complementare allo scopo di correggere e regolarizzare la situazione fiscale del contribuente e fissare l'importo d'imposta dovuto. Il contribuente ha l'obbligo di pagare la totalità dell'imposta non versata in precedenza unitamente agli interessi di mora dovuti al pagamento tardivo.

L'interesse di mora, che ammonta al 4% annuo dal 1° gennaio 2012 e ammontava al 4,5% annuo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2011 e al 5% annuo dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 2009[23], è dovuto in caso di pagamento tardivo (art. 87 LIVA). Esso è dovuto per legge in virtù del principio

d'autotassazione dal momento della scadenza del pagamento dell'imposta fino al pagamento effettivo. Se il recupero d'imposta comprende più periodi fiscali, l'interesse di mora è dovuto dalla scadenza media[24]. L'interesse di mora è dovuto unicamente al ritardo nel pagamento, ciò indipendentemente da una diffida da parte dell'AFC e, soprattutto, indipendentemente da una colpa del contribuente. Inoltre, la durata della procedura non giustifica che l'autorità rinunci a riscuotere gli interessi, occorre non perdere di vista che il contribuente conserva la libera disposizione degli importi che sono dovuti in qualità di IVA durante tutta la durata della procedura, pertanto può disporre del loro reddito.

#### A. La procedura di recupero d'imposta in senso stretto

Fondamentalmente ci sono due fattispecie in cui l'AFC esegue la procedura di recupero dell'imposta in senso stretto, senza alcun procedimento penale:

- se l'AFC scopre, per esempio nell'ambito di un controllo fiscale sul posto presso il contribuente, degli elementi imponenti che non sono stati dichiarati o non sono stati correttamente dichiarati dal contribuente, ma queste irregolarità sono dovute perlopiù a piccoli errori o distrazioni da parte del contribuente. In questi casi, pertanto, non si è in presenza di un reato penale, ma piuttosto di un'evasione fiscale. L'AFC effettua una ripresa fiscale per il recupero dell'imposta sottratta, unitamente agli interessi di mora, tramite avviso di tassazione o conto complementare;
- se il contribuente, che ha un comportamento colpevole e commette un'infrazione penale, denuncia spontaneamente la sottrazione d'imposta all'AFC e tutte le condizioni dell'art. 102 LIVA sono realizzate, vi è la cosiddetta autodenuncia esente da pena. Ciò significa che l'autorità prescinde dall'aprire un procedimento penale. Anche in questa fattispecie, il contribuente farà l'oggetto della sola procedura per il recupero dell'imposta sottratta insieme agli interessi di mora.

#### B. La procedura di recupero d'imposta unitamente ad una procedura penale

Questa fattispecie si presenta qualora l'AFC scopra una sottrazione d'imposta sul valore aggiunto realizzata violando una disposizione penale alla legge tributaria e non c'è alcuna denuncia spontanea ad un'autorità fiscale, federale o cantonale, da parte dell'autore colpevole dell'infrazione.

L'autorità, al fine di punire la colpevolezza dell'autore, procede parallelamente al recupero d'imposta sottratta, all'apertura di un procedimento penale nei confronti dell'autore della sottrazione o della persona che ha una posizione di garante (normalmente il padrone, il gerente, l'amministratore o il presidente iscritto a registro di commercio). Di fatto, in questi casi, la procedura di recupero d'imposta termina con l'emissione di una decisione di riscossione posticipata dell'IVA in virtù dell'art. 12 DPA.

[21] Messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (nota 1), p. 6169.

[22] CLAVADETSCHER (nota 16), p. 564 s.

[23] Ordinanza dell'11 dicembre 2009 del Dipartimento federale delle finanze concernente l'interesse moratorio e remuneratorio (RS 641.207.1).

[24] Sentenze TF 2C\_641/2008 del 12 dicembre 2008, consid. 5 e 2C\_642/2008 del 12 dicembre 2008, consid. 5; DTAF A-4385/2009 del 19 dicembre 2011, consid. 3.5.

Tale articolo sancisce che *“obbligata al pagamento o alla restituzione è la persona che ha fruito dell’indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa ovvero beneficiata dell’indennità o del condono”* (cpv. 2); che *“la persona che, intenzionalmente, ha commesso l’infrazione o vi ha partecipato risponde in solido, con le persone obbligate al pagamento secondo il capoverso 2, della somma da pagare o da restituire”* (cpv. 3).

Oltre a ciò, l’AFC commina una multa tramite un decreto penale. La base per determinare la multa è l’importo d’imposta sottratto. Tuttavia, l’AFC prende in considerazione altri fattori, quali l’infrazione commessa, l’intenzionalità o la negligenza dell’imputato, la sua situazione finanziaria e personale, gli antecedenti, il pentimento per l’atto eseguito e la collaborazione con l’autorità.

Il recupero d’imposta unitamente agli interessi di mora si opera normalmente su un periodo di 5 o 7 anni, cioè a seconda dell’infrazione commessa e della relativa prescrizione (art. 105 cpv. 3 LIVA). È infine utile ricordare che la legislazione in vigore prevede che le multe che non possono essere riscosse saranno commutate dal giudice in pene detentive sostitutive (art. 10 DPA).

### V. La prescrizione penale nella LIVA

La prescrizione è una causa di estinzione del reato, nel senso che, trascorso un determinato periodo di tempo senza che sia stata emessa una sentenza definitiva, l’autorità deve rinunciare a perseguire l’autore del reato. È quindi opportuno dare un breve sguardo alla prescrizione penale presente nella LIVA.

#### A. La prescrizione dell’azione penale

La vigente legge introduce la prescrizione dell’azione penale in due tempi[25]: la prescrizione del diritto di avviare un procedimento penale e la prescrizione del diritto di proseguire un procedimento penale. Il termine della prima decorre quando una procedura penale fiscale non è ancora stata aperta, mentre una volta avviato il procedimento penale entra in gioco il termine relativo al diritto di proseguire tale procedimento[26].

Il diritto di avviare un procedimento penale si prescrive dal passaggio in giudicato del corrispondente credito fiscale (art. 105 cpv. 1 lett. a-b LIVA), oppure dalla fine del periodo fiscale interessato (art. 105 cpv. 1 lett. d LIVA).

L’art. 105 cpv. 4 LIVA disciplina che il diritto di proseguire un procedimento penale avviato si prescrive in 5 anni dall’apertura della procedura e che la prescrizione è sospesa se l’imputato è all’estero.

#### B. La prescrizione della pena

Il diritto di riscossione delle multe e delle spese stabilite con una decisione passata in giudicato si prescrive in 5 anni (art. 106 cpv. 2 LIVA, in relazione con l’art. 91 LIVA). La prescrizione è sospesa finché il debitore non può essere escusso in Svizzera (art. 91

cpv. 2 LIVA) ed è interrotta nei confronti di tutti i debitori (art. 91 cpv. 4 LIVA). Il diritto di esigere il pagamento della multa con le relative spese si prescrive in ogni caso in 10 anni dalla fine in cui la pretesa è passata in giudicato (art. 91 cpv. 5 LIVA).

In linea generale, visto che la LIVA non prevede delle disposizioni specifiche in materia di prescrizione delle pene privative di libertà, questa è disciplinata dagli articoli del Codice penale (RS 311.0; CP).

## VI. Revisione parziale della LIVA - cosa cambia?

### A. Introduzione e iter legislativo della riforma

Come abbiamo visto precedentemente, l’attuale legge è entrata in vigore il 1° gennaio 2010 in seguito ad una revisione totale.

Nel corso degli anni, la prassi ha evidenziato la necessità di adeguare alcune normative. In seguito alla non entrata in materia nel settembre 2013 sul progetto concernente il modello a due aliquote, il Parlamento ha incaricato il Consiglio federale di sottoporre alla sua attenzione delle proposte per una revisione parziale della LIVA. La procedura di consultazione è stata avviata il 6 giugno 2014 e si è conclusa il 26 settembre 2014[27].

Il 25 febbraio 2015, il Consiglio federale ha licenziato il Messaggio n. 25.025 concernente la revisione parziale della LIVA. Il 24 settembre 2015, il Messaggio è stato trattato dal Consiglio nazionale e, il 3 marzo 2016, dal Consiglio degli Stati. Il 30 settembre 2016, il Parlamento ha approvato, in votazione finale, la revisione parziale della LIVA, che è entrata in vigore il 1° gennaio 2018.

Nel complesso il progetto della revisione parziale della LIVA dovrebbe portare maggiori entrate annue per la Confederazione. La LIVA parzialmente riveduta comprende diverse modifiche, segnatamente per quanto riguarda l’assoggettamento, le esclusioni dall’imposta, le procedure e la protezione dei dati. Ciò dovrebbe permettere di eradicare gli svantaggi concorrenziali causati dall’IVA a danno delle imprese svizzere rispetto a quelle estere. La novità consiste in particolare nel fatto che le imprese straniere saranno assoggettate all’IVA, al pari di quelle svizzere, non appena la loro cifra d’affari annua realizzata a livello mondiale supererà i 100’000 franchi. Sarà inoltre reintrodotta l’imposizione dei margini per oggetti d’arte, pezzi da collezione e antichità.

Di fatto, per effetto di queste modifiche, si prevede che circa 30’000 nuove imprese saranno assoggettate all’IVA, con conseguenti maggiori entrate per la Confederazione[28].

Si ricorda che anche la vigente Ordinanza concernente l’imposta sul valore aggiunto (RS 641.201; OIVA) sarà adattata al Messaggio concernente la revisione parziale della LIVA. La

[27] Messaggio del Consiglio federale, del 25 febbraio 2015, concernente la revisione parziale dell’IVA, in: FF 2014 2161, p. 2162 s.

[28] Cfr.: [https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/themen/steuern/steuern-national/revisiione-dell\\_imposta-sul-valore-aggiunto/fb-revisiion\\_mehrwertsteuer.html](https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/themen/steuern/steuern-national/revisiione-dell_imposta-sul-valore-aggiunto/fb-revisiion_mehrwertsteuer.html) (consultato il 28.01.2018).

[25] Art. 105 LIVA.

[26] PARIS/PITTET (nota 4), p. 143 s.

procedura di consultazione dell'OIVA si è conclusa nel mese di aprile 2017, la sua adozione da parte del Consiglio federale è avvenuta il 18 ottobre 2017. Quest'ultima è entrata in vigore contemporaneamente alla LIVA il 1° gennaio 2018.

### B. Disposizioni penali

Tra le modifiche previste nella revisione parziale della LIVA, vi è un adeguamento alle disposizioni riguardanti il diritto penale. In linea generale, la maggior parte delle disposizioni penali è rimasta invariata; il solo articolo che ha subito degli adattamenti è l'art. 105 LIVA concernente la prescrizione dell'azione penale.

Cosa è cambiato in concreto a partire dal 1° gennaio 2018? Con l'adeguamento previsto nella nuova LIVA, la prescrizione dell'azione penale viene meglio commisurata alla gravità del singolo reato.

La lett. a, relativa alla prescrizione della violazione di obblighi procedurali, è rimasta invariata. I maggiori cambiamenti li troviamo infatti alla lett. b: qui sono disciplinate tutte le prescrizioni dell'azione penale relative alla sottrazione dell'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero.

In base alla normativa in vigore sino al 31 dicembre 2017, l'azione penale si prescrive in 6 mesi dal passaggio in giudicato del corrispondente credito fiscale, sia per la sottrazione d'imposta semplice che per la sottrazione d'imposta qualificata ai sensi dell'art. 97 cpv. 2 LIVA, sebbene la prima sia punita solo con multe, mentre la seconda con pene detentive fino a 2 anni (art. 105 cpv. 1 lett. b LIVA).

Con la revisione parziale della LIVA si è ovviato a questo problema; infatti, dal 1° gennaio 2018, il diritto di avviare un procedimento penale si prescrive in 7 anni anche per la sottrazione d'imposta qualificata dell'art. 97 cpv. 2 LIVA; analogamente a quanto stabilito dal diritto vigente per la frode fiscale e gli altri reati passibili di pene detentive secondo la DPA (artt. 14-17).

In questo modo si è voluto adeguare la durata della prescrizione penale alla gravità del reato. Inoltre, la durata della prescrizione dell'azione penale per l'art. 97 cpv. 2 LIVA risulterà anche proporzionata a quella prevista per la sottrazione d'imposta qualificata ai sensi dell'art. 96 cpv. 4 LIVA (2 anni) punita solamente con multe.

Infine, la lett. c è rimasta invariata. Essa si riferisce esclusivamente ai reati riguardanti l'imposta sull'importazione per i quali la prescrizione dell'azione penale non dipende dalla fine del periodo fiscale – com'è invece il caso alla lett. b – ma dal momento in cui è stato commesso il reato omettendo di rilasciare una dichiarazione d'importazione o rilasciandone una errata.

### VII. Conclusioni

In linea generale, si può affermare che la denuncia spontanea è sempre utile per il contribuente poiché, anche nel caso in cui l'AFC non dovesse riconoscere realizzate tutte le condizioni per la sua applicazione, una buona collaborazione tra i contribuenti e l'autorità fiscale nella procedura di sottrazione d'imposta permette sovente di avere delle sanzioni meno elevate.

L'introduzione dell'art. 102 LIVA ha reso le condizioni d'applicazione dell'autodenuncia molto meno severe rispetto a quelle dell'art. 13 DPA, ma proprio per questo motivo vi è un maggiore rischio di utilizzo abusivo da parte dei contribuenti. Pertanto, in futuro l'AFC dovrà vigilare attentamente sul comportamento dei contribuenti e analizzare scrupolosamente la realizzazione delle condizioni richieste dalla legge per evitare degli abusi.

Inoltre, con l'entrata in vigore della revisione parziale della LIVA e le relative modifiche al 1° gennaio 2018, l'AFC si sta preparando ad affrontare numerose sfide, tra le quali quella di gestire al meglio il numero sempre maggiore di nuovi contribuenti, concernenti soprattutto le ditte estere.

Figura 1: Prescrizione dell'azione penale (art. 105 cpv. 1 LIVA)

