

02.303

**Iniziativa del Cantone del Giura
Soppressione delle norme fiscali federali contrarie
all'articolo 6 CEDU**

**Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi
del Consiglio degli Stati**

del 13 febbraio 2006

Onorevoli presidente e consiglieri,

con il presente rapporto vi sottoponiamo il progetto di legge federale che adegua alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) le disposizioni penali della LIFD e della LAID, che trasmettiamo contemporaneamente per parere al Consiglio federale.

La Commissione propone di approvare il progetto di legge allegato.

13 febbraio 2006

In nome della Commissione:

Il presidente, Hannes Germann

Rapporto

1 Genesi del progetto

Il 19 dicembre 2001 il Parlamento del Cantone del Giura ha deciso con 24 voti contro 22 di sottoporre un'iniziativa all'Assemblea federale conformemente all'articolo 160 capoverso 1 della Costituzione federale (Cost.). Depositata il 25 marzo 2002 l'iniziativa è volta ad abrogare o a modificare l'articolo 174 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), così come tutte le altre disposizioni contrarie alla sentenza del 3 maggio 2001 della Corte europea dei diritti dell'uomo. Come previsto dall'articolo 21^{octies} della legge sui rapporti fra i Consigli (LRC), l'iniziativa è stata sottoposta all'esame preliminare della Commissione dell'economia e dei tributi (CET) di ciascuna Camera. Entrambe le commissioni hanno raccomandato alla propria Camera di dare seguito all'iniziativa. Il 5 marzo 2003 e rispettivamente l'8 marzo 2004 il Consiglio degli Stati e il Consiglio nazionale hanno dato seguito all'iniziativa. In seguito la CET del Consiglio degli Stati (CET-S) è stata incaricata di elaborare un progetto per attuare l'iniziativa.

Dopo aver sentito Franz Marty, ex consigliere di Stato del Cantone di Svitto e presidente della Commissione di esperti «diritto penale fiscale e assistenza amministrativa internazionale» e dopo una discussione approfondita, nella sua seduta del 13 febbraio 2006 la CET-S ha adottato il presente rapporto e il presente progetto di legge a destinazione del Consiglio degli Stati e del Consiglio federale.

2 Grandi linee del progetto

2.1 Contesto dell'iniziativa del Cantone del Giura

L'iniziativa cantonale del Giura si fonda sulla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 3 maggio 2001.

Nella sua sentenza nella causa J. B. contro la Svizzera, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha condannato la Svizzera¹ accusandola di violazione del principio del «diritto a un processo equo» di cui all'articolo 6 § 1 CEDU², in virtù del quale nessuno può essere obbligato a contribuire alla propria incriminazione.

Il caso brevemente descritto qui appresso era stato giudicato in Svizzera in base al decreto del Consiglio federale concernente la riscossione d'una imposta federale diretta (DIFD), in vigore sino al 31 dicembre 1994. Le considerazioni giuridiche valgono tuttavia anche per la legge federale del 14 dicembre 1990³ sull'imposta federale diretta (LIFD), entrata in vigore il 1° gennaio 1995.

La sentenza summenzionata tratta di un procedimento per sottrazione d'imposta nei confronti di un contribuente che in base a elementi di prova era sospettato di aver omesso di dichiarare in determinati periodi fiscali il percepimento di redditi di

¹ Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 3 maggio 2001 nella causa J. B. contro la Svizzera, ricorso n. 31827/96. Recueil des arrêts et décisions 2001 III pag. 455.

² Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, RS 0.101.

³ RS 642.11

investimenti. Il contribuente aveva ammesso il fatto ma si era rifiutato di produrre i documenti richiesti dall'amministrazione fiscale del suo Cantone. Fondandosi sull'articolo 131 DIFD, quest'ultima gli aveva inflitto una multa disciplinare di 1000 franchi sotto comminatoria di un procedimento per violazione degli obblighi procedurali. Dopo varie ingiunzioni infruttuose l'amministrazione cantonale ha inflitto al contribuente una seconda multa disciplinare di 2000 franchi per l'imposta federale diretta.

La Commissione cantonale di ricorso ha confermato la multa respingendo il ricorso del contribuente. Il 7 luglio 1995⁴ il Tribunale federale ha respinto il ricorso del contribuente contro la decisione della Commissione. Esso ha giustificato la sua decisione asserendo che il procedimento per sottrazione d'imposta in ambito fiscale era un procedimento penale rispettoso delle garanzie della CEDU e segnatamente del diritto a un processo equo ai sensi dell'articolo 6 § 1. Il recupero d'imposta non rappresentava invece una sanzione con carattere penale, anche se richiesto nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta⁵.

Il contribuente ha interposto ricorso presso la Corte europea dei diritti dell'uomo sostenendo che il procedimento nei suoi confronti non era equo e che violava l'articolo 6 § 1 CEDU, poiché egli era obbligato a fornire documenti che avrebbero potuto contribuire alla sua incriminazione.

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha dato torto alla Svizzera. La Corte ha anzitutto sottolineato che nel caso in questione non doveva rispondere alla domanda se uno Stato può legittimamente esigere informazioni da un contribuente al fine di procedere a una tassazione corretta. Il suo compito consisteva nel verificare se il fatto di infliggere una multa disciplinare al ricorrente a causa del rifiuto di quest'ultimo di fornire informazioni è conforme alla CEDU oppure no. Secondo la Corte, anche se le informazioni richieste sotto la comminatoria di conseguenze giuridiche servivano effettivamente a determinare l'importo dell'imposta, il contribuente non poteva escludere che altri indizi concernenti fonti non dichiarate potessero risultare da tali informazioni giustificando così la fattispecie della sottrazione d'imposta. Al Governo svizzero, che ha obiettato che una separazione dei procedimenti (segnatamente tra la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta) occasionerebbe difficoltà di natura pratica, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha risposto che il suo compito consisteva unicamente nel determinare se gli Stati contraenti rispettano le prescrizioni della CEDU e non nell'indicare loro con quali mezzi soddisfarle.

⁴ DTF 121 II 273 segg.

⁵ Il Tribunale federale ha sottolineato il fatto che, nel caso in questione, l'autorità fiscale conosceva già gli investimenti (investimenti patrimoniali) effettuati dal contribuente. L'autorità fiscale ha dunque tentato di sapere se questi investimenti provenivano da elementi del reddito o della sostanza che erano stati dichiarati conformemente alla legge. Per questo essa ha chiesto al contribuente di fornire informazioni sulla provenienza dei redditi derivanti da tali investimenti. Da questo punto di vista non si può affermare che il contribuente sia stato obbligato ad autodenunciarsi: l'autorità fiscale voleva soltanto conoscere la provenienza delle liquidità di cui conosceva già l'esistenza. Il Tribunale federale ha inoltre constatato che tutto il sistema fiscale della Svizzera sarebbe rimesso in questione se in queste circostanze venisse concesso il diritto al silenzio al contribuente interessato. La procedura ordinaria dovrebbe in tal caso essere svolta secondo i principi della procedura penale. Inoltre il diritto al silenzio renderebbe il controllo più difficile o addirittura impossibile, risultato che sarebbe contrario allo scopo dell'art. 6 CEDU.

2.2 Conseguenze della sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo sul diritto fiscale svizzero

2.2.1 Basi legali in materia di procedura di recupero d'imposta e di procedimento per sottrazione d'imposta (LIFD e LAID)

Sia nell'ambito dell'imposta federale diretta che in quello delle imposte dirette cantonali si fa la differenza tra la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta.

La procedura di recupero d'imposta è volta a determinare e in seguito a incassare l'imposta non incassata nell'ambito della tassazione ordinaria passata in giudicato (cfr. art. 151 cpv. 1 LIFD e art. 53 cpv. 1 LAID). Gli interessi di mora si aggiungono. Per l'autorità fiscale la procedura di recupero d'imposta è di fatto il pendant della procedura di revisione che i contribuenti possono esigere in loro favore. Contrariamente alla procedura di revisione, la procedura di recupero d'imposta è sempre fatta a scapito del contribuente. Tale procedimento può essere avviato anche se al contribuente non è colpevole. In altri termini, nell'ambito della procedura di recupero d'imposta l'autorità fiscale può ritornare su una tassazione passata in giudicato anche se il contribuente non ha commesso nessuna infrazione. La procedura di recupero d'imposta è esclusa se l'autorità fiscale conosceva i fatti che hanno condotto una tassazione indebitamente omessa o a una tassazione incompleta. Il recupero d'imposta è escluso anche quando il contribuente ha depositato una dichiarazione completa e precisa del reddito, della sostanza e dell'utile netto e l'autorità fiscale ne ha accettato la valutazione (art. 151 cpv. 2 LIFD e art. 53 cpv. 1 LAID).

Lo scopo del procedimento per sottrazione d'imposta (cfr. art. 175 segg. LIFD e art. 56 segg. LAID) è di stabilire l'importo della multa da infliggere al contribuente per il suo comportamento colpevole. Vi sono tre casi di sottrazione (art. 175 cpv. 1 LIFD e art. 56 cpv. 1 LAID). Si parla di sottrazione in senso stretto quando una tassazione è indebitamente omessa o passata in giudicato pur essendo incompleta. In seguito, nell'ambito dell'imposta alla fonte, si parla di sottrazione quando chi è obbligato a trattenere una siffatta imposta non lo fa o lo fa in modo insufficiente. Infine si parla di sottrazione nell'ambito della procedura di riscossione se il contribuente ottiene una restituzione indebita d'imposta o un condono ingiustificato d'imposta.

Secondo le prescrizioni vigenti della LIFD e della LAID, la multa in caso di sottrazione è fissata in funzione dell'importo dell'imposta sottratta. A seconda della gravità della colpa del contribuente, l'importo della multa può essere un multiplo dell'importo dell'imposta sottratta. Il diritto fiscale federale fissa la multa come minimo a un terzo dell'importo dell'imposta sottratta e come massimo al triplo di tale importo. Se il contribuente denuncia spontaneamente la sottrazione, la multa è ridotta a un quinto dell'importo sottratto (art. 175 cpv. 2 e 3 LIFD; art. 56 cpv. 1 LAID). La procedura per fissare in modo preciso l'importo dell'imposta sottratta (ricupero d'imposta) riveste pertanto una grande importanza.

L'avvio di un procedimento per sottrazione d'imposta va dunque di pari passo con l'avvio di una procedura di recupero d'imposta (art. 152 cpv. 2 LIFD). Come avviene nella prassi, i due procedimenti possono essere condotti congiuntamente. Non si

deve tuttavia trascurare che si tratta di due procedimenti distinti⁶. Se un contribuente presenta ricorso contro una decisione in materia di recupero d'imposta e contro la multa per sottrazione d'imposta, la procedura di recupero d'imposta è di regola trattata prima. La multa è trattata soltanto in seguito.

2.2.2 Rapporto tra la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta

La «Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale» (qui appresso «Commissione di esperti») ha esaminato il rapporto tra la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta⁷. Nell'ambito della procedura di recupero d'imposta, il contribuente ha gli stessi diritti e doveri che nell'ambito della procedura di tassazione ordinaria. Ha l'obbligo di collaborare con l'amministrazione per determinare l'importo dell'imposta dovuta. L'amministrazione ha il diritto di esigere, sotto comminatoria di una multa, informazioni da parte del contribuente (cfr. art. 174 LIFD, art. 55 LAID nonché le relative legislazioni cantonali). L'amministrazione non ha tuttavia il diritto di impiegare mezzi coercitivi quali la perquisizione domiciliare o il sequestro.

Nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta, considerato il carattere penale della sanzione, il contribuente può esercitare il suo diritto di difesa facendo valere la CEDU, in virtù della quale non è obbligato a fornire informazioni che potrebbero nuocere ai suoi interessi. L'autorità fiscale non ha infatti il diritto di esigere informazioni sotto comminatoria di un procedimento penale. In questo ambito – contrariamente a quanto accade nei procedimenti penali veri e propri – non si possono impiegare provvedimenti coercitivi.

Nell'ambito dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta sono avviati dalla stessa autorità fiscale competente per la tassazione ordinaria. Da questo si evince che in tale ambito in Svizzera il procedimento per sottrazione d'imposta è più un procedimento amministrativo con sanzioni aventi carattere penale che un vero e proprio procedimento penale.

⁶ Cfr. Circolare dell'AFC n° 21 del 7 aprile 1995, pag. 4: «Quale innovazione più importante si rileva che in presenza di una sottrazione d'imposta consumata l'importo dell'imposta sottratta deve essere stabilito con una decisione particolare scaturita da una procedura di recupero d'imposta e deve essere percepito quale recupero d'imposta. Le multe sono considerate pene ai sensi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU).»

⁷ Cfr. Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 13 segg. e 21 segg.

2.2.3

Rispetto dell'articolo 6 § 1 CEDU (diritto a un processo equo) nel diritto fiscale svizzero

Conformemente all'articolo 6 § 1 CEDU, «ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta». Da questa disposizione si deduce il principio secondo cui nessuno può essere obbligato ad autoaccusarsi.

Nel suo rapporto, la Commissione di esperti⁸ ha concluso che la sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 3 maggio 2001 nella causa J. B. contro la Svizzera non rimette in questione l'esistenza del ricupero d'imposta, né l'esistenza del procedimento per sottrazione d'imposta, né la possibilità dell'autorità fiscale di esigere dal contribuente che partecipi alla determinazione dell'ammontare dell'imposta sotto comminatoria di conseguenze penali.

La Commissione di esperti ha inoltre concluso che dalla sentenza si evince quanto segue: una multa inflitta a un contribuente perché rifiuta di fornire documenti che potrebbero incriminarlo è contrario al diritto a un processo equo (art. 6 § 1 CEDU) poiché il contribuente può ragionevolmente temere che il suo comportamento contribuisca alla sua incriminazione nell'ambito del procedimento per sottrazione, anche se esiste una procedura di ricupero d'imposta nella quale il contribuente è tenuto a cooperare.

La Commissione di esperti ha esaminato le modifiche legislative necessarie per ovviare a questa contraddizione con la CEDU. In generale è risultato che il procedimento in materia di sottrazione è regolato soltanto sommariamente nella LIFD⁹. In primo luogo si rinvia ai principi generali della procedura di tassazione e della procedura di ricorso, che si applicano per analogia. Considerate le censure della Corte europea dei diritti dell'uomo, tale regolamentazione appare lacunosa per quanto concerne le sanzioni per la violazione dell'obbligo di collaborare e per la garanzia dei diritti della difesa per il contribuente sospettato di sottrazione.

Se i due procedimenti (ricupero d'imposta e per sottrazione) sono mantenuti, come proposto dalla Commissione di esperti, è necessario:

- da un lato, controllare che l'ottenimento e l'impiego delle informazioni fornite dal contribuente per la determinazione dell'imposta non siano in contraddizione con la giurisprudenza summenzionata della CEDU;
- d'altro lato, assicurarsi che nell'ambito di questi due procedimenti l'autorità fiscale sia in grado non soltanto di stabilire l'importo dovuto, ma abbia anche i mezzi necessari per perseguire le sottrazioni.

Secondo la Commissione di esperti attualmente non è necessario né utile modificare i principi fondamentali di questi procedimenti in materia di imposta sul reddito e di imposta sulla sostanza¹⁰.

⁸ Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 25 seg.

⁹ Art. 182 e 183 LIFD; cfr. anche Circolare dell'AFC n° 21 del 7 aprile 1995.

¹⁰ Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 25.

Praticamente tutti i procedimenti per sottrazione svolti parallelamente a una procedura di recupero d'imposta, sono giudicati anzitutto in base a documenti. Di regola l'autorità fiscale prende conoscenza dei redditi o della sostanza non dichiarati grazie a documenti prodotti da terzi. Essa avvia in seguito la procedura di recupero d'imposta e il procedimento per sottrazione d'imposta fondandosi su documenti. Sono estremamente rari i casi in cui il contribuente, con sue dichiarazioni o con la consegna di ulteriori documenti, collabora in modo effettivo con l'autorità fiscale (ossia in modo più completo di quanto sia già stato stabilito o di quanto risulti dal confronto di documenti). Nella prassi il contribuente si limita a spiegare quanto l'autorità fiscale ha già constatato.

La Commissione di esperti si è pronunciata contro l'introduzione di misure coercitive nel procedimento per sottrazione d'imposta¹¹. Rispetto alla situazione attuale in cui i procedimenti – come già menzionato – sono fondati essenzialmente su documenti, l'impiego di simili misure ogni volta che vi è sospetto di sottrazione non migliorerebbe necessariamente il rapporto tra risultato e carico amministrativo. Lo scopo non è di innalzare il procedimento per sottrazione d'imposta nell'ambito dell'imposta sul reddito e sulla sostanza al rango di vero e proprio procedimento penale. Il procedimento dovrebbe rimanere un procedimento amministrativo che prevede sanzioni di carattere penale e dovrebbe restare nell'ambito di competenza delle amministrazioni e dei tribunali amministrativi.

Nel suo rapporto la Commissione di esperti ha concluso che è necessario adeguare la LIFD e la LAID all'articolo 6 § 1 CEDU nei punti seguenti¹²:

- deve essere chiaro che il contribuente ha il diritto di rifiutare la sua collaborazione nell'ambito del procedimento per sottrazione; tale diritto gli deve essere comunicato all'avvio della procedura (art. 183 cpv. 1 LIFD e art. 57a LAID, cfr. n. 3);
- l'utilizzazione di informazioni raccolte con la libera collaborazione del contribuente per la fissazione dell'imposta non deve essere contraria all'articolo 6 § 1 CEDU (art. 153 cpv. 1^{bis} e 183 cpv. 1^{bis} LIFD e art. 57a LAID, cfr. n. 3);
- non possono esservi sanzioni per mancata cooperazione nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta (cfr. art. 183 cpv. 1^{bis} LIFD e art. 57a LAID, cfr. n. 3).

Tali modifiche permetteranno di adeguare il procedimento per sottrazione d'imposta alle esigenze in materia di equità derivanti dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo¹³.

La Commissione di esperti ha esaminato anche il modello bernese¹⁴: in generale anche l'amministrazione fiscale del Cantone di Berna svolge congiuntamente la procedura di recupero d'imposta e il procedimento penale in materia fiscale. All'avvio del procedimento il contribuente imputato è informato del fatto che ha il diritto di

¹¹ Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 26 s.

¹² Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 28.

¹³ Cfr. le spiegazioni sulle disposizioni proposte, n. 3.1.

¹⁴ Cfr. la proposta comune del Consiglio di Stato e della Commissione del 17/2 marzo 1999 concernente la legge fiscale 2001.

esigere di essere giudicato da un giudice indipendente¹⁵. I due procedimenti sono pertanto condotti congiuntamente soltanto con l'accordo del contribuente imputato. Se quest'ultimo sceglie il procedimento dinanzi al giudice penale, fanno fede i mezzi di prova e i diritti delle parti previsti nel codice di procedura penale bernese¹⁶. Il fatto di scegliere il giudice penale consente di evitare l'obbligo di cooperare (auto-accusa) nell'ambito del procedimento amministrativo. Se un contribuente che si è dichiarato favorevole alla conduzione congiunta della procedura di recupero d'imposta e del procedimento per sottrazione d'imposta rifiuta di collaborare, l'amministrazione fiscale cantonale può disporre la separazione dei procedimenti¹⁷. In questo caso la sottrazione fiscale è definitivamente giudicata da un tribunale penale.

Secondo la Commissione di esperti, il modello bernese non è ideale poiché impone una scelta difficile al contribuente. Da un lato quest'ultimo può collaborare in modo illimitato con l'autorità di tassazione fornendole tutte le informazioni e i documenti di cui ha bisogno nell'ambito del procedimento per sottrazione. D'altro lato può rifiutare di collaborare, cosa che però suscita automaticamente sospetti. Non è pertanto mai chiaro se il contribuente collabora spontaneamente o per timore di un procedimento penale. Per la Commissione di esperti non è certo che il modello bernese sia perfettamente conforme alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo¹⁸.

2.2.4 Rispetto dell'articolo 6 § 2 CEDU (presunzione d'innocenza) nel diritto fiscale svizzero

Secondo l'articolo 6 § 2 CEDU ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.

Per quanto concerne la responsabilità dei coniugi in caso di sottrazione d'imposta gli articoli 180 capoverso 2 LIFD e 57 capoverso 4 LAID prevedono quanto segue:

«Ciascun coniuge può addurre la prova che la sottrazione dei suoi elementi imponibili è stata commessa dall'altro coniuge a sua insaputa o ch'egli non era in grado di impedirla. Se questa prova riesce, l'altro coniuge è multato come se avesse sottratto propri elementi imponibili.»

¹⁵ Art. 225 cpv. 1 della legge tributaria del Cantone di Berna: «I procedimenti per sottrazione d'imposta, per violazione degli obblighi procedurali e le contravvenzioni in materia d'inventario sono di regola condotti congiuntamente a una procedura di tassazione, a una procedura di recupero d'imposta o a una procedura di ricorso conformemente alla presente legge. Fino alla scadenza del termine di ricorso, il contribuente e gli interessati ai sensi dell'articolo 219 possono chiedere che l'affare sia portato dinanzi al giudice conformemente al codice di procedura penale».

¹⁶ Vanno menzionati la pubblicità dell'udienza e la levata del segreto bancario, cfr. codice di procedura penale del 15 marzo, RSB 321.1.

¹⁷ L'art. 225 cpv. 4 della legge tributaria del Cantone di Berna prevede quanto segue: «Se il contribuente non adempie all'obbligo di cooperare nella procedura ai sensi del capoverso 1, l'Amministrazione cantonale delle imposte o un'autorità di ricorso può ordinare l'avvio di un procedimento penale dinanzi al giudice. Questo ordine è definitivo.»

¹⁸ Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 28.

Fondandosi sulla presunzione di colpevolezza derivante da questa disposizione, l'autorità fiscale può partire dal principio che, in caso di dichiarazione incompleta o erronea, la sottrazione fiscale è imputabile al coniuge che detiene gli elementi imponibili interessati. Il coniuge imputato può liberarsi dalla pena pronunciata in base a tale presunzione soltanto fornendo una prova liberatoria. Contrariamente all'onere della prova nell'ambito del diritto penale, non è l'autorità fiscale che deve provare che il coniuge ha commesso un'infrazione; quest'ultimo è pertanto ritenuto colpevole. Spetta al coniuge imputato provare la sua innocenza all'autorità fiscale.

La legge prevede due possibilità di scarico. Da un lato il coniuge incriminato può addurre la prova che la sottrazione è stata commessa dall'altro coniuge. D'altro lato, ed è la possibilità più usata, può addurre la prova che egli ha fatto tutto quello che poteva per evitare la sottrazione commessa dal proprio coniuge.

Come risulta dalla dottrina in materia fiscale¹⁹, e come è pure stato constatato dalla Commissione di esperti²⁰, la presunzione di colpevolezza con l'esigenza di addurre una prova liberatoria non è conforme alla presunzione d'innocenza dell'articolo 6 § 2 CEDU. L'onere della prova in questo caso non è infatti conforme al principio di diritto penale «in dubio pro reo».

In altri termini, per adeguare le disposizioni della LIFD e della LAID sulla responsabilità dei coniugi in caso di sottrazione d'imposta alle esigenze della CEDU, è necessario stralciare la presunzione di colpevolezza prevista nella legge.

3 Commento alle singole disposizioni

3.1 Legge federale del 14 dicembre 1990²¹ sull'imposta federale diretta

Art. 180 Responsabilità dei coniugi in caso di sottrazione

Secondo il capoverso 1, ogni contribuente sposato che vive in comunione domestica con il suo coniuge risponde soltanto della sottrazione dei propri elementi imponibili. Con tale limitazione della responsabilità, il congiunto del contribuente colpevole non può essere considerato coautore, complice o istigatore, anche se conosceva o avrebbe dovuto conoscere il mancato rispetto degli obblighi da parte del suo coniuge. La limitazione della punibilità rappresenta un privilegio per le coppie sposate oggettivamente ingiustificato. È pertanto necessario riprendere nel capoverso 1 dell'articolo 180 la riserva stabilita nell'articolo 177 LIFD, che disciplina le misure in caso di partecipazione a un tentativo di sottrazione o a una sottrazione consumata. Ne con-

¹⁹ Cfr. in particolare Behnisch Urs R., *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, Berna 1991, pag. 360, nota a pié di pagina n° 60; Böckli Peter, *Eintracht und Hader mit Steuerfolgen. Die Einkommenssteuer unter dem Einfluss des Neuen Eherechts*, Revue fiscale 46, pag. 246; Behnisch Brigitte, *Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren*, Tesi di dottorato, Berna 1992, pag. 229; Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 31.

²⁰ Rapporto della Commissione di esperti per una legge federale concernente il diritto penale e l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, Berna 2004, pag. 31.

²¹ RS 642.11

segue che in futuro i coniugi dovranno rispondere di partecipazione (istigazione, complicità, concorso) a una sottrazione d'imposta commessa dal loro congiunto, così come accade per tutti gli altri contribuenti.

La presunzione di colpevolezza con tanto di prova liberatoria prevista nel capoverso 2 – in virtù della quale un coniuge può addurre la prova che la sottrazione dei suoi elementi imponibili è stata commessa a sua insaputa dal suo coniuge oppure che non era in grado di impedirla – è contraria alla presunzione d'innocenza di cui all'articolo 6 § 2 CEDU²². Questa inversione dell'onere della prova deve pertanto essere stralciata.

Art. 153 cpv. 1^{bis} e 183 cpv. 1 e 1^{bis}

Il capoverso 1 deve essere modificato nel senso che, al momento dell'avvio di un procedimento penale per sottrazione d'imposta, il contribuente deve essere informato che non è tenuto a rilasciare dichiarazioni che ascrivono elementi a suo carico. Deve inoltre essere previsto che i mezzi di prova raccolti nell'ambito di una procedura di recupero d'imposta possono essere riutilizzati nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta soltanto se tali mezzi di prova non sono stati raccolti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova né di una multa per violazione degli obblighi procedurali. Questa modifica consente di garantire la perfetta conformità ai diritti procedurali previsti nella CEDU.

Se una procedura di recupero d'imposta non è avviata congiuntamente con un procedimento per sottrazione d'imposta, l'articolo 153 capoverso 1^{bis} obbliga l'amministrazione fiscale ad avvertire il contribuente interessato del rischio di avvio di un ulteriore procedimento per sottrazione. L'amministrazione fiscale deve pertanto informare il contribuente dei suoi diritti derivanti dal nuovo articolo 183 capoverso 1, in virtù del quale non è tenuto a rilasciare dichiarazioni che ascrivono elementi a suo carico nell'ambito della procedura per sottrazione d'imposta.

Per i casi in cui è evidente dall'inizio che non sarà avviata una procedura per sottrazione d'imposta, per esempio nel caso degli eredi, va da sé che non è necessario dare queste informazioni al contribuente.

Secondo il diritto vigente le prove raccolte nell'ambito di una procedura di recupero d'imposta, durante la quale il contribuente è obbligato a collaborare, possono essere utilizzate per un procedimento per sottrazione d'imposta. Per questo l'articolo 183 capoverso 1^{bis} precisa che i mezzi di prova non possono essere usati nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta se sono stati raccolti durante una procedura di recupero d'imposta sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali o di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova.

Se la protezione della CEDU non concerne la procedura di recupero d'imposta (che il contribuente collabori o no), essa concerne invece il procedimento per sottrazione d'imposta, il quale serve unicamente a stabilire l'entità della pena²³. Nell'ambito di un procedimento per sottrazione, il contribuente imputato ha il diritto di rifiutare di collaborare in virtù dell'articolo 6 § 1 CEDU, poiché non è tenuto ad autoaccusarsi. Le informazioni che il contribuente imputato ha fornito nell'ambito di una procedura

²² Cfr. commento del n. 2.2.4.

²³ Cfr. commento del n. 2.2.2.

di recupero d'imposta sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali o di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova non possono essere utilizzate in seguito per un procedimento per sottrazione d'imposta. L'utilizzazione di tali informazioni rappresenterebbe da un lato una violazione dell'articolo 6 § 1 CEDU (diritto a un processo equo) e, d'altro lato, una violazione dell'articolo 6 § 2 CEDU (presunzione d'innocenza). La tassazione d'ufficio obbliga infatti il contribuente interessato a fornire le prove che la tassazione non è corretta (inversione dell'onere della prova). Occorre pertanto sottolineare quanto segue:

Conformemente agli articoli 130 capoverso 2 LIFD e 46 capoverso 3 LAID, l'autorità di tassazione effettua la tassazione d'ufficio in base a una valutazione coscienziosa se, nonostante diffida, il contribuente non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. Il contribuente che è stato tassato d'ufficio può presentare reclamo soltanto con il motivo che la tassazione d'ufficio è manifestamente inesatta (art. 132 cpv. 3 LIFD e art. 48 cpv. 2 LAID). In realtà il contribuente può far valere da un lato che le condizioni della tassazione d'ufficio non sono riunite e, d'altro lato, che la base di calcolo dell'imposta è manifestamente sbagliata. In tal caso il contribuente deve addurre le prove per confutare la valutazione dell'autorità di tassazione. In altri termini deve presentare le informazioni e i documenti che avrebbero consentito di evitare la tassazione d'ufficio. Il contribuente deve inoltre essere in grado di provare almeno che la valutazione dell'autorità di tassazione è manifestamente troppo elevata. Questa inversione dell'onere della prova non è conciliabile con la presunzione di innocenza valevole nel procedimento per sottrazione d'imposta.

La Commissione di esperti ha proposto di introdurre la frase seguente nella legge: «I mezzi di prova richiesti sotto comminatoria di una valutazione liberamente controllabile possono essere utilizzati».

Nel commento a questa disposizione la Commissione di esperti ha precisato che le autorità fiscali possono stimare il reddito non dichiarato sulla base di una valutazione coscienziosa (che può essere controllata liberamente) e questo anche nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta. In tal caso l'onere della prova incombe alle autorità fiscali. Come mostrato dall'esperienza e dalla prassi usuale la prova deve essere addotta mediante indizi, ossia indirettamente. Secondo la Commissione di esperti, questa prassi non è contraria all'articolo 6 § 1 e 2 CEDU. I mezzi di prova richiesti sotto comminatoria di una valutazione liberamente controllabile possono pertanto essere utilizzati.

L'espressione «valutazione liberamente controllabile» non è tuttavia contemplata né nella LIFD né nella LAID. Se la valutazione liberamente controllabile dovesse essere introdotta quale variante della tassazione ordinaria e d'ufficio, essa dovrebbe già figurare nelle disposizioni in materia di tassazione (art. 130 seg. LIFD e art. 46 LAID) e in materia di reclamo (art. 132 segg. LIFD e art. 48 LAID) e non in primo luogo soltanto nelle disposizioni penali in ambito fiscale. Si dovrebbe segnatamente delimitare chiaramente la nozione di tassazione d'ufficio in base a una valutazione coscienziosa, che causa un'inversione dell'onere della prova nella procedura di reclamo. L'articolo 183 capoverso 1^{bis} contiene una lista esaustiva dei casi in cui un mezzo di prova non può essere utilizzato nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta. A contrario, i mezzi di prova possono essere utilizzati in tutti gli altri casi. È pertanto possibile rinunciare all'aggiunta proposta dalla Commissione di esperti.

3.2

Legge federale del 14 dicembre 1990²⁴ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

Art. 57 cpv. 4

Per conformare la LAID alle esigenze della CEDU, la presunzione di colpevolezza (con obbligo di addurre una prova liberatoria) a carico dei coniugi nell'ambito della sottrazione fiscale prevista nel capoverso 4 deve essere abrogata definitivamente (cfr. commento dell'art. 180 LIFD, n. 3.1).

Art. 53 cpv. 4 e 57a (nuovo)

Avvio di un procedimento per sottrazione
d'imposta

Il diritto vigente non contiene nessuna disposizione che disciplina la procedura in caso di sottrazione d'imposta. Come per la LIFD è dunque necessario introdurre un articolo che obbliga l'autorità di tassazione ad avvertire il contribuente interessato che in caso di avvio di un procedimento per sottrazione non è tenuto a svelare fatti che potrebbero incriminarlo (cfr. commento dell'art. 153 cpv. 1^{bis} e 183 cpv. 1 e 1^{bis} LIFD, n. 3.1).

Per conformare la LAID alle garanzie procedurali previste nella CEDU è necessario introdurre una prescrizione secondo cui i mezzi di prova raccolti nell'ambito di una procedura di recupero d'imposta sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali o di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova non possono essere utilizzati in un procedimento per sottrazione d'imposta. Al fine di armonizzare le procedure questa disposizione corrisponde a quella introdotta nella LIFD (cfr. commento dell'art. 153 cpv. 1^{bis} e 183 cpv. 1 e 1^{bis} LIFD, n. 3.1).

Art. 72f

Adeguamento delle legislazioni cantonali alla modifica

La nuova disposizione transitoria conferisce ai Cantoni un termine di due anni per adeguare la loro legislazione. Come in altre disposizioni sull'armonizzazione delle legislazioni cantonali, ogni modifica è enumerata separatamente.

4

Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale

Le modifiche proposte non causeranno spese od oneri amministrativi supplementari né per la Confederazione né per i Cantoni e i Comuni.

5

Conformità al diritto europeo

Le modifiche proposte consentiranno di stabilire la conformità tra la LIFD, la LAID e le garanzie procedurali previste nell'articolo 6 CEDU.

²⁴ RS 642.14

6

Costituzionalità e legalità

La competenza della Confederazione per stabilire i principi dell'imposizione e dell'armonizzazione fiscale è fondata sugli articoli 127 e 129 della Costituzione federale.

