

BGer 2C_395/2011 vom 6. Dezember 2011

Bundesgericht, 2011-12-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_395_2011

FR: TF 2C_395/2011 du 6 décembre 2011

IT: TF 2C_395/2011 del 6 dicembre 2011

Erwägungen

E. 1.1

Rivolta contro la decisione di un'autorità cantonale di ultima istanza in una causa di diritto pubblico, l'impugnativa, presentata in tempo utile dal destinatario del giudizio contestato, è di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (in questo contesto, cfr. pure l'art. 86 cpv. 1 lett. d LTF in relazione con l' art. 146 LIFD e, per quanto riguarda le imposte cantonali 2001/2002, l'art. 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

E. 1.2

Con il ricorso in materia di diritto pubblico può venir censurata sia la violazione del diritto federale che di quello internazionale (art. 95 seg. LTF). Di principio, il Tribunale federale applica comunque il diritto d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) e può quindi accogliere o respingere un ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati o su cui si è fondata l'autorità precedente (DTF 133 II 249 consid. 1.4.1 pag. 254). La violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata unicamente se il ricorrente ha espressamente sollevato tale censura (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88). Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove addotte (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560; sentenze 8C_15/2009 dell'11 gennaio 2010 consid. 3.2 e 4A_280/2009 del 31 luglio 2009 consid. 1.4). Occorre inoltre che l'eliminazione dell'asserito vizio possa influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). Nuovi fatti e nuovi mezzi di prova possono essere adottati soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore (art. 99 LTF).

E. 1.3

Nel caso in esame, durante la procedura cantonale il ricorrente ha messo in discussione il modo di procedere della DAPI nell'ottica del principio della presunzione d'innocenza e rinunciato - per questo motivo - ad esprimersi in merito ad aspetti riguardanti l'accertamento dei fatti, per poi formulare per la prima volta osservazioni al riguardo davanti al Tribunale federale. In questa sede, ha quindi fatto riferimento a concreti elementi di fatto che caratterizzano la fattispecie denunciandone un apprezzamento arbitrario da parte dell'autorità fiscale. In simile contesto, si pone pertanto la questione a sapere se, da un punto di vista procedurale, questo modo di procedere sia ammissibile. La questione posta può tuttavia rimanere aperta, in quanto - così come presentato - il ricorso, per quanto

ammissibile, dev'essere comunque respinto.

E. 1.4

In ambito fiscale, il Tribunale federale dispone di pieno potere cognitivo non solo in materia di imposta federale diretta ma anche, nella misura in cui si tratta di verificare se il diritto cantonale e la relativa applicazione da parte delle istanze inferiori rispettino i dettami della legge sull'armonizzazione fiscale, in materia di imposta cantonale e comunale (DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713; 130 II 202 consid. 3.1 pag. 205 seg.). Ritenuto che il recupero d'imposta è materia regolata nella LAID, anche il rispetto delle prescrizioni in ambito d'armonizzazione fiscale viene quindi di seguito esaminato liberamente. Nella fattispecie, ciò vale però solo in relazione al recupero d'imposta cantonale e comunale per gli anni 2001/2002. Dato che per gli anni precedenti (1993/1994-1999/2000) non era ancora necessaria un'armonizzazione, in tale contesto e per quanto messa in discussione, l'applicazione del diritto cantonale viene invece esaminata unicamente sotto l'angolo dell'arbitrio. Riservati i casi di cui all'art. 95 lett. c-e LTF, in concreto non dati, la violazione del diritto cantonale non costituisce infatti motivo di ricorso, ma può configurare una violazione del diritto federale giusta l' art. 95 lett. a LTF , qualora disattenda diritti costituzionali specifici, segnatamente il divieto d'arbitrio (DTF 134 I 153 consid. 4.2.2 pag. 158).

E. 1.5

Secondo l' art. 42 cpv. 1 e 2 LTF , l'atto di ricorso deve contenere le conclusioni ed i motivi su cui esse si fondano (DTF 133 IV 286 consid. 1.4 pag. 287 seg.; 131 II 449 consid. 1.3 pag. 452). In relazione alla violazione di diritti fondamentali, inclusi quelli ancorati nel diritto internazionale, è invece necessario che il ricorrente specifichi quali diritti ritiene lesi ed esponga le sue censure in modo chiaro e circostanziato, accompagnandole da un'argomentazione esaustiva; in caso di asserita violazione del divieto d'arbitrio, deve in particolare spiegare in che misura la decisione impugnata sia - non solo a livello di motivazione, ma anche di risultato - manifestamente insostenibile, gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico indiscusso, oppure in contraddizione urtante con il sentimento di giustizia ed equità (DTF 133 III 393 consid. 6 pag. 397; 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

Nel caso specifico, una motivazione sufficientemente precisa è ravvisabile solo in parte; nella misura in cui i requisiti esposti sono disattesi - segnatamente poiché il ricorso risulta avere carattere appellatorio, rinvia semplicemente ad argomentazioni svolte in altra sede, si limita a presentare una propria lettura dei fatti o a confrontarsi col rapporto della DAPI invece che col giudizio impugnato -, il gravame è pertanto inammissibile (sentenze 2C_51/2010 del 23 agosto 2010 consid. 1.3.2 e 2C_480/2009 del 16 marzo 2010 consid. 2.2).

E. 2

Nella sua impugnativa, il ricorrente denuncia a più riprese una violazione del diritto di essere sentito. Dato che tale diritto ha natura formale, che una sua lesione può solo eccezionalmente essere sanata e comporta di regola l'annullamento della decisione impugnata, queste censure devono essere esaminate preliminarmente (DTF 135 I 187 consid. 2.2 pag. 190; 279 consid. 2.6 pag. 285).

E. 2.1

Il diritto di essere sentito ancorato nell' art. 29 cpv. 2 Cost. comprende vari aspetti. Tra questi, il diritto a consultare gli atti, ad offrire prove e ad ottenerne l'assunzione (DTF 136 I 184 consid. 2.2.1 pag. 188 seg.; 135 I 279 consid. 2.3 pag. 282; 134 I 140 consid. 5.3 pag. 148; 130 II 425 consid. 2.1 pag. 428). Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D'altra parte, quand'anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all'autorità di porre un termine all'istruttoria, allorquando le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione (DTF 134 I 140 consid. 5.3 pag. 148; 130 II 425 consid. 2.1 pag. 429).

E. 2.2

Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, la decisione della Corte cantonale di confermare il rifiuto di acquisire - per rogatoria - la perizia a suo tempo redatta dalla ditta G._____, così come le sentenze penali e amministrative italiane concernenti clienti che hanno beneficiato di restituzioni in relazione alla vicenda in discussione, non lede affatto l' art. 29 cpv. 2 Cost.

E. 2.2.1

Essa è in effetti il risultato di un apprezzamento anticipato delle prove addotte - che viene certo contestato nell'impugnativa, ma di cui non viene comunque affatto sostanziata l'arbitrarietà (precedente consid. 1.2 e 1.5) - nel contesto del quale la Corte cantonale ha rilevato che:

il ricorrente non ha indicato quali informazioni supplementari l'assunzione di dette prove potesse fornire, formulando una richiesta di rogatoria di difficile concretizzazione, poiché non precisava né a quale autorità giudiziaria dovesse essere indirizzata né a quali persone si riferisse;

la procedura riguarda operazioni finanziarie che si sono svolte in Svizzera e la DAPI ha potuto associare prelevamenti a contanti alle diverse spese o ad altre forme d'impiego dei fondi in discussione da parte del ricorrente, di modo che non era ragionevole attendersi che la documentazione eventualmente reperibile presso le autorità giudiziarie italiane potesse sovvertire le conclusioni tratte in merito dalla stessa;

l'utilità del complemento d'inchiesta appariva non da ultimo dubbia proprio anche alla luce della precisione e dell'attendibilità dei dati contenuti nel rapporto DAPI, congruenti con l'ammontare delle restituzioni - in contanti - accertato dalla sentenza italiana di condanna del 18 luglio 2001 già agli atti, sulla quale risultava essersi basato anche il dott. F._____ nel redigere la perizia commissionatagli dal ricorrente.

E. 2.2.2

In via abbondanziale, la Corte cantonale ha nel contempo osservato che sia la DAPI che l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni ben difficilmente avrebbero potuto inoltrare una rogatoria per ottenere assistenza giudiziaria da parte delle autorità italiane. Per fattispecie come quella che ci occupa, concernente una sottrazione d'imposta, i disposti applicabili, tra cui l'art. 27 della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune

altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41), non prevedono infatti ancora nessuno scambio di informazioni in tal senso (al riguardo, cfr. ANDREA MANZITTI, I rapporti fiscali bilaterali tra Svizzera e Italia - La revisione della Convenzione contro la doppia imposizione, RtiD 2008 I, pag. 179 segg.; cfr. inoltre DTF 137 II 128 consid. 2.3.1 pag. 134).

E. 2.2.3

Contrariamente a quanto sostenuto, la sentenza impugnata non è per altro contraddetta dagli atti. Se da essi risulta effettivamente che vi è stata trasmissione di documenti tra autorità italiane e svizzere - in particolare, l'Ufficio federale di giustizia - (rapporto DAPI cifra 2.4), dagli stessi emerge infatti altrettanto chiaramente che tale trasmissione di atti è in sostanza consistita nella restituzione alle autorità svizzere di documenti a suo tempo sequestrati su richiesta delle autorità inquirenti italiane, nel quadro dei procedimenti penali aperti in Italia a carico del ricorrente.

Nella misura in cui al richiamo dei verbali d'interrogatorio così come delle sentenze emanate dal Tribunale di Milano nei confronti di A. _____ sia invece stato dato seguito per via rogatoriale (il rapporto DAPI, cifra. 2.6), ciò dev'essere poi avvenuto sulla base dei sospetti di frode fiscale formulati a carico del ricorrente (benché una formale procedura in tal senso non fosse ancora pendente), che non sono però oggetto della presente vertenza (precedente consid. E).

E. 2.3

Una violazione del diritto di essere sentito non è inoltre nemmeno ravvisabile in relazione all'accertamento dell'effettivo domicilio del ricorrente dopo la separazione dalla moglie, apparentemente determinato senza procedere ad una sua audizione in merito.

Siccome, nell'ambito del dovere di collaborazione che in qualità di contribuente gli competeva (consid. 5.1), spettava comunque a quest'ultimo dimostrare di avere cambiato domicilio, la sua censura risulta in effetti infondata già solo per questo motivo.

E. 2.4

Sempre con riferimento all' art. 29 cpv. 2 Cost. , priva di fondamento è infine anche la censura secondo cui la ricostruzione dei movimenti sui cosiddetti "conti fiduciari" si baserebbe su di una contabilità che il ricorrente non avrebbe mai potuto visionare.

Benché non fosse allegata al rapporto reso dalla DAPI, già sufficientemente voluminoso, tale contabilità - che sarebbe pure stata allestita da una filiale della ditta G. _____, ma che non va confusa con la perizia di cui si è invece già detto (precedente consid. 2.2) - faceva infatti inequivocabilmente parte degli atti componenti l'incarto e avrebbe di conseguenza potuto essere visionata dal ricorrente fin dal momento in cui egli ha preso conoscenza del rapporto stesso (primavera 2007), che vi fa esplicito rinvio (al riguardo, cfr. anche le osservazioni al ricorso formulate dall'AFC il 7 ottobre 2011, p.to 4, che pure confermano che detta contabilità risultava far parte dell'incarto).

In condizioni simili - ammesso che tale contabilità non fosse addirittura già nota al ricorrente, per averla lui stesso fatta allestire (cfr. risposta alla domanda n. 154, interrogatorio del 27 ottobre 2005) - la denuncia della violazione del diritto di essere sentito da lui formulata in relazione alla stessa appare pertanto anch'essa fuori luogo (sentenza 6B_557/2011 dell'8 novembre 2011 consid. 1.3 seg.). Nelle circostanze evocate, ritenuto che essa faceva parte degli atti, spettava in effetti al ricorrente chiedere la visione di tale

contabilità.

E. 3

Oltre alla violazione dell' art. 29 cpv. 2 Cost. , il ricorrente denuncia la lesione del principio "nemo tenetur se ipsum accusare" così come del principio "in dubio pro reo", quale corollario della presunzione d'innocenza (art. 32 Cost. ; art. 6 cifra 1 CEDU; art. 14 del patto internazionale relativo ai diritti civili e politici del 16 dicembre 1996 [Patto ONU II; RS 0.103.2]).

E. 3.1

Il principio "nemo tenetur se ipsum accusare", quale garanzia ancorata nell'art. 6 cifra 1 CEDU e nell'art. 14 cifra 3 lett. g Patto ONU II, vale in procedure fiscali a carattere penale, non invece in procedure di recupero d'imposta (sentenza 2C_51/2010 del 23 agosto 2010 consid. 2.2; SIMON ROTH, Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz nemo tenetur se ipsum accusare, ZStrR 129 (2011), pag. 296 segg.).

E. 3.1.1

Nella fattispecie, l'inchiesta alla base della procedura che ci occupa è però stata condotta con mezzi previsti dalla procedura penale amministrativa (art. 19-50 DPA) sia per quanto riguarda l'azione penale (art. 175 in relazione con l' art. 191 LIFD ; procedura di multa per sottrazione d'imposta), che per quanto attiene alle pretese di natura fiscale (art. 151 LIFD ; recupero d'imposta). In questo contesto, la DAPI ha proceduto ad interrogare il ricorrente conformemente all' art. 39 DPA . Come emerge dal protocollo delle tre audizioni eseguite, essa lo ha sempre reso attento del suo diritto di non rispondere; in tutte le occasioni, il ricorrente ha inoltre potuto godere dell'assistenza del suo rappresentante legale. Da parte loro, l'amministrazione cantonale delle contribuzioni e l'istanza precedente, non hanno invece messo in atto nessuna specifica misura d'inchiesta.

In queste circostanze, la censura formulata dal ricorrente secondo cui egli sarebbe stato illegalmente obbligato a deporre contro se stesso risulta pertanto infondata. Se è vero che durante la procedura condotta dalla DAPI egli si è in genere dimostrato abbastanza collaborativo - fornendo comunque sempre risposte vaghe -, risulta altrettanto vero che, in tutti quei frangenti, ha agito esprimendosi liberamente e con l'accordo del suo patrocinatore e che anche quest'ultimo ha avuto la possibilità di intervenire, quando lo ha ritenuto necessario.

E. 3.1.2

Così come rilevato dalla Corte cantonale, occorre d'altra parte sottolineare che la colpevolezza del ricorrente non è stata mai dedotta dalla mancata risposta ad eventuali domande postegli, bensì fondata sui molteplici elementi di prova raccolti dalla DAPI, che egli non è riuscito a sovvertire con nessuna valida giustificazione. Occorre in effetti ricordare che il diritto di mantenere il silenzio, per non contribuire alla propria incriminazione, non ha portata assoluta: vieta al giudice di fondare le sue conclusioni di colpevolezza esclusivamente o essenzialmente sul silenzio del prevenuto; non gli impedisce però di prendere in considerazione il suo silenzio nel caso le circostanze richiedano dei chiarimenti, che egli invece non fornisce (sentenza 6B_562/2010 del 28 ottobre 2010 consid. 2.1.3 con ulteriori rinvii; sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in re Weh contro Austria dell'8 aprile 2004, n. 38544/97, § 46).

E. 3.1.3

A queste condizioni, non si può quindi affatto parlare di una violazione del principio "nemo tenetur se ipsum accusare".

E. 3.2

Ancora riferendosi alla procedura applicata, il ricorrente ritiene infine che il giudizio impugnato comporti una violazione del principio "in dubio pro reo".

E. 3.2.1

Il principio in discussione - come già detto, corollario della presunzione d'innocenza (art. 32 cpv. 1 Cost. , art. 6 n. 2 CEDU e art. 14 Patto ONU II ; sentenza 6B_9/2007 del 2 aprile 2007 consid. 2.3) - concerne sia la ripartizione dell'onere probatorio che la valutazione delle prove. In relazione all'onere probatorio, impone all'autorità d'accusa di provare la colpevolezza dell'imputato e non a questi di dimostrare la sua innocenza (DTF 127 I 38 consid. 2a pag. 40 seg.; 120 Ia 31 consid. 2c e d pag. 36 segg.). In relazione alla valutazione delle prove, esso vieta nel contempo che - quando in base a un esame oggettivo del materiale probatorio debbano sussistere dubbi in merito - le autorità si dichiarino convinte di una ricostruzione dei fatti sfavorevole all'imputato. La massima non impone però che l'amministrazione delle prove conduca a una certezza assoluta di colpevolezza: il principio è solo disatteso quando, dopo un'analisi globale e oggettiva delle prove, il giudice penale avrebbe dovuto nutrire rilevanti e insopprimibili dubbi sulla colpevolezza dell'imputato (DTF 127 I 38 consid. 2a pag. 40 seg.; sentenze 2C_290 e 291/2011 del 12 settembre 2011 consid. 5.2.1; 2C_632/2009 del 21 giugno 2010 consid. 2.4; 2A.534/2004 del 18 febbraio 2005 consid. 3.1).

E. 3.2.2

Senonché, come verrà ancora evidenziato in relazione all'esame delle diverse censure di merito, il giudizio impugnato non risulta criticabile nemmeno da tali punti di vista.

Anche nell'ambito di una procedura di multa per sottrazione d'imposta, il principio evocato vieta di fondarsi su elementi di fatto che appaiono solo verosimili risp. sulla cui veridicità, in base a una valutazione oggettiva dell'insieme delle prove, occorra dubitare. Se le autorità fiscali accertano dei fatti che fondano l'obbligo fiscale, senza giungere alla convinzione che essi si siano effettivamente verificati, tali elementi non possono costituire il fondamento per una multa tributaria (sentenze 2C_290 e 291/2011 del 12 settembre 2011 consid. 5.2.2 e 2A.572 e 579/1999 del 13 luglio 2001 consid. 5d.bb).

Quando i fattori di reddito e di sostanza sottratti possono essere stabiliti con sufficiente certezza, ciò non esclude tuttavia che - nel quadro di una valutazione delle prove, come avvenuto anche nella fattispecie - il loro ammontare venga determinato mediante una stima, quale forma di prova indiziaria (sentenze 2C_290 e 291/2011 del 12 settembre 2011 consid. 5.2.2; 2C_632/2009 del 21 giugno 2010 consid. 2.4.2; 2A.572 e 579/1999 del 13 luglio 2001 consid. 5d/bb; per quanto riguarda la dottrina cfr. ROMAN SIEBER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2b], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. ed. 2008, ad art. 182 n. 55; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. ed. 2009, ad art. 182 n. 92; ANDREA PEDROLI, Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, RtiD II-2008, pag. 543 segg., 546 seg.; MARTIN ZWEIFEL, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58, pag. 1 segg., 24 seg.).

E. 4

Nel merito, la fattispecie ha come visto per oggetto una procedura di recupero d'imposta e di contravvenzione per sottrazione d'imposta, in relazione a svariati periodi fiscali.

E. 4.1

Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, in base all' art. 151 cpv. 1 LIFD , l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata, compresi gli interessi, quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettano di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, ovvero che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. Per stabilire se i fatti o i mezzi di prova nuovi erano in realtà già esistenti al momento della tassazione, è determinante lo stato degli atti a quel momento. Non è necessaria una colpa del contribuente; si tratta piuttosto di valutare gli obblighi rispettivi del contribuente stesso e dell'autorità fiscale nella procedura di tassazione (sentenza 2C_51/2010 del 23 agosto 2010 consid. 3.1 con ulteriori rinvii).

E. 4.2

Sempre per quel che concerne l'imposta federale diretta, la sottrazione d'imposta è invece regolata dall' art. 175 LIFD . Secondo questa norma, il contribuente che, intenzionalmente o per negligenza, fa in modo che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione cresciuta in giudicato sia incompleta è punito con la multa. La multa equivale di regola all'importo dell'imposta sottratta. In caso di colpa lieve, può essere ridotta a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta. Se il contribuente denuncia spontaneamente per la prima volta una sottrazione d'imposta, si prescinde, a determinate condizioni, dall'aprire un procedimento penale.

E. 4.3

In relazione ai periodi fiscali in discussione, appare chiaro che il ricorrente ha scientemente omesso di compilare e presentare dichiarazioni fiscali complete. La ricostruzione dei fattori fiscali determinanti è stata possibile solo grazie all'impegno della DAPI, che ha dovuto in questo contesto procedere a perquisizioni, interrogatori, ecc. Le condizioni per procedere ad un recupero d'imposta giusta l' art. 151 LIFD risultano pertanto manifestamente adempiute.

Il ricorrente ritiene però che gli estremi per il riconoscimento di una sua appartenenza personale in Svizzera risp. nel Canton Ticino dopo la separazione dalla moglie, avvenuta il 17 ottobre 1997, non siano dati (successivo consid. 5). Con riferimento a singoli aspetti della fattispecie, contesta poi sia l'effettivo sussistere di una mancata imposizione, sia la sua qualifica (successivi consid. 6 e 7).

E. 5

La prima critica di merito sollevata dal ricorrente concerne come detto l'assoggettamento illimitato in Ticino dopo il 17 ottobre 1997. Ritenendo che, dopo quella data, il suo domicilio si trovasse in Italia, chiede in effetti che gli oneri fiscali stabiliti dalla sentenza impugnata sulla base di decisioni che consideravano il suo domicilio fiscale in Ticino vengano annullati.

E. 5.1

Sia secondo il diritto federale che il diritto cantonale, le persone fisiche sono assoggettate (illimitatamente) all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno

domicilio o dimora fiscale in Svizzera (art. 3 cpv. 1 LIFD ; per quanto riguarda il Canton Ticino: art. 2 cpv. 1 LT). Il sussistere del domicilio fiscale, quale elemento che fonda o aumenta il carico impositivo, è un aspetto che compete di principio all'autorità fiscale di chiarire (art. 123 cpv. 1 LIFD ; art. 196 LT). Secondo giurisprudenza, in caso di trasferimento di domicilio, il contribuente ha tuttavia un dovere di collaborazione (art. 124 segg. LIFD; art. 198 segg. LT), che gli impone di dimostrare sia il definitivo scioglimento dei legami con il domicilio precedente sia le circostanze che hanno condotto alla fondazione di un nuovo domicilio altrove (sentenza 2C_472/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.2, in StR 66 pag. 425 seg. con numerosi rinvii).

E. 5.2

Per i periodi fiscali in discussione, il ricorrente ha sempre sottoscritto di suo pugno dichiarazioni d'imposta che indicavano il suo domicilio a X. _____, sulla base delle quali sono state emanate decisioni di tassazione cresciute in giudicato (precedente consid. B). Queste tassazioni potrebbero di conseguenza essere modificate a suo favore solo nel caso fossero date le condizioni per una loro revisione (art. 147 segg. LIFD e art. 232 segg. LT). Per far ciò occorrerebbe però che egli potesse fare valere fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi, che non potevano essere adottati già nel corso della procedura ordinaria e che in concreto non risultano dati. Non sussistendo nessun fatto nuovo riguardo all'assoggettamento personale del ricorrente, una revisione che possa mettere in discussione tale aspetto dev'essere pertanto a priori esclusa.

E. 5.3

Così come rilevato dalla Corte cantonale, la contestazione sollevata dal ricorrente in merito al suo effettivo domicilio fiscale dev'essere inoltre respinta anche per un altro motivo.

Già nella sentenza 2P.43 e 352/1993 del 17 maggio 1995, consid. 4 (al riguardo, cfr. anche la sentenza pubblicata in ASA 53 pag. 191 segg.), il Tribunale federale ha infatti osservato che un contribuente che ha preso domicilio ed ha riconosciuto il suo assoggettamento illimitato in Svizzera, non può in seguito contestare tale aspetto nell'ambito di un procedura di recupero d'imposta risp. in una procedura penale fiscale, poiché un simile comportamento risulta contraddittorio e lesivo del principio della buona fede (MARTIN ARNOLD/ALFRED MEIER/PETER SPINLER, Steuerpflicht bei Auslandbezug, ASA 70, pag. 1 segg., pag. 10 n. 30).

E. 5.4

Sempre come rilevato dalla Corte cantonale, va infine abbondanzialmente sottolineato che la situazione che emerge dagli atti porta anch'essa alla conclusione che la critica mossa dal ricorrente in merito al suo effettivo domicilio dopo il 17 ottobre 1997 sia in realtà infondata.

E. 5.4.1

Oltre ad essere indicato come domicilio dal ricorrente stesso - sia nelle dichiarazioni presentate ancora insieme alla moglie per i periodi fiscali 1997/98 e 1999/00, sia in quella inoltrata singolarmente, quale coniuge separato, per il periodo fiscale 2001/02 -, il Comune di X. _____ risulta in effetti essere la località da cui, dopo la separazione, il ricorrente ha continuato a gestire anche la sua attività ed a soggiornare con regolarità insieme ai figli. Contrariamente a Milano, dove ha indicato di venire ospitato in un appartamento (risposta alla domanda n. 35, interrogatorio del 7 luglio 2004), in quel Comune possedeva una lussuosa dimora, di cui usava regolarmente il telefono e in cui custodiva la sua collezione di

automobili.

E. 5.4.2

Che pure il ricorrente sia sempre partito dal principio che, anche dopo il 17 ottobre 1997, il suo domicilio fosse a X._____ emerge nel contempo da ulteriori documenti di natura non fiscale acclusi agli atti. Così è ad esempio per la risposta depositata l'11 giugno 1998 davanti al Pretore di Lugano nell'ambito della procedura di separazione dalla moglie e lo stesso vale per la dichiarazione di cessione di un'azione al portatore della H._____ AG, risalente al 29 giugno 1999: in entrambi i documenti citati, come indirizzo del ricorrente, viene in effetti sempre e ancora indicata la dimora di X._____.

E. 5.5

Riassumendo occorre pertanto confermare che, fino all'annuncio della sua partenza da X._____ il 9 ottobre 2001, il ricorrente era illimitatamente imponibile in Svizzera risp. in Ticino, sulla base della sua appartenenza personale. Dopo quella data, ha invece continuato ad esserlo in maniera limitata, sulla base della sua appartenenza economica.

E. 6

Anche davanti al Tribunale federale, il ricorrente censura la ricostruzione dei fattori imponibili non dichiarati, che si riferiscono all'attività della B._____. In relazione a tale attività, egli ritiene di non aver tratto per sé nessun guadagno.

E. 6.1

Secondo quanto indicato dalla DAPI così come dalla Corte cantonale, tre società di diritto italiano (I._____ Srl, J._____ Srl e B._____ [Italia] Srl) offrivano servizi in ambito pubblicitario a società con sede in Italia; sulla base dei contratti stipulati con queste ultime, emettevano fatture ed incassavano i compensi pattuiti. A fronte delle prestazioni contrattuali convenute con i loro clienti italiani, le menzionate società pubblicitarie appaltavano quindi alla B._____ svizzera (fino al 1996) ed alla B._____ di Tortola (Isole Vergini britanniche) l'esecuzione di parte dei servizi promessi, così da ostacolare la verifica, del fisco italiano, dell'effettiva fornitura delle prestazioni pattuite. In questa maniera, i fondi dei clienti italiani potevano essere trasferiti su conti bancari svizzeri.

Sempre come rilevato dalla DAPI, i pagamenti che le tre suddette società italiane facevano alla B._____ svizzera non venivano però registrati contabilmente e sfuggivano così anche al controllo del fisco elvetico, poiché venivano incassati da quest'ultima su dei conti bancari considerati fiduciari. Una minima parte dei fondi versati su tali conti - che, nonostante i contratti fiduciari agli atti (quale ad es. quello riprodotto come all. 3.67), devono invece essere imputati alla B._____, in quanto le condizioni per il riconoscimento di un conto/rapporto fiduciario non risultano date (rapporto DAPI p.to 3.6.1 segg.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. parte, 2001, n. 151 segg. delle osservazioni preliminari) - veniva quindi utilizzata per saldare le fatture regolarmente emesse e contabilizzate dalla B._____ svizzera, mentre il resto dei fondi serviva al ricorrente per coprire le spese causate dal meccanismo di fatturazione, per la restituzione di una parte degli importi incassati agli organi delle società italiane che avevano versato gli onorari e, infine, per trattenere per sé un utile adeguato.

E. 6.2

Così come alla DAPI e quindi alla Corte cantonale, risulta evidente anche al Tribunale federale che il modello di attività illegale descritto ha portato il ricorrente ad omettere la dichiarazione di una consistente parte di entrate.

L'argomentazione presentata a questo proposito dal ricorrente, basandosi sulla perizia di parte dell'8 gennaio 2007 commissionata al dott. F. _____, secondo cui, dopo aver dedotto le spese, egli avrebbe restituito tutti i pagamenti alle clienti italiane e/o ai loro organi, è in effetti totalmente inattendibile. Così come pertinentemente rilevato anche nel giudizio impugnato, la citata perizia è poco documentata e lacunosa, e non appare pertanto adatta a mettere in discussione gli accertamenti e la ricostruzione eseguiti con acribia dalla DAPI. In occasione dell'interrogatorio del 7 luglio 2004, il ricorrente stesso ha per altro affermato che mettere in piedi l'attività descritta aveva richiesto un grosso lavoro sia da parte di B. _____ che da parte sua ed ha quindi parlato - sempre nel contesto dello svolgimento di tale attività - della promessa di una grossa ricompensa (risposta alla domanda n. 101, interrogatorio del 7 luglio 2004). La pretesa del ricorrente di avere agito solo a favore di terzi e di avere destinato agli organi delle clienti italiane - fatta eccezione per la parte volta a coprire costi concreti - addirittura i prelevamenti a contante, risulta non da ultimo come una semplice asserzione, sia in considerazione della complessità del meccanismo messo in piedi e dei rischi ad esso connesso, sia del fatto che - secondo quanto emerge dall'incarto - il ricorrente ha in genere colto ogni occasione per trarre il maggior guadagno possibile al fine di finanziare il suo alto stile di vita.

Per quanto ammissibile, poiché formulata in modo essenzialmente appellatorio, anche la censura volta a denunciare l'arbitrio in relazione all'apprezzamento di tale perizia da parte della Corte cantonale, quindi in sostanza a sostenere che - sulla base di un esame obiettivo degli elementi in suo possesso - quest'ultima non fosse legittimata a giungere alla convinzione che i fatti si siano effettivamente verificati nel modo descritto, dev'essere considerata infondata.

E. 6.3

Contrariamente a quanto postulato nell'impugnativa, il giudizio della Corte cantonale dev'essere però confermato anche per quanto riguarda l'ammontare delle entrate non dichiarate, stabilito dalla DAPI e da essa ripreso.

E. 6.3.1

Come rilevato nel querelato giudizio, la DAPI ha ricostruito l'uso dei prelevamenti in contanti in modo indiziario ma minuzioso sulla base di molteplici giustificativi e in questo modo stimato "compensi per prestazioni fornite" dal ricorrente pari a fr. 16'150'000.-- (anni 1993-1999) risp. di fr. 18'000'000.-- (anni 1992-1999) a fronte di un valore complessivo delle prestazioni - in parte fittizie - fatturate alle ditte italiane di fr. 198'826'114.--. Riguardo all'importo menzionato, la DAPI ha precisato che fr. 89'912'257.-- sono stati restituiti con bonifici bancari; fr. 45'142'771.-- sono stati invece ritirati in contanti e usati per coprire costi effettivi, per essere trasferiti a clienti italiani e infine per ricompensare i partecipanti al meccanismo messo in atto, tra cui il ricorrente.

E. 6.3.2

Valutato in fr. 16'150'000.-- risp. in fr. 18'000'000.--, l'onorario che la DAPI e la Corte cantonale ritengono che il ricorrente abbia percepito in relazione all'attività della B. _____ svizzera si attesta tra l'8 e il 9 % degli introiti complessivi, ovvero su una

proporzione che - alla luce degli alti rischi che l'intera operazione comportava - poteva essere senz'altro considerato il risultato di una stima attendibile (precedente consid. 3.2.2).

Fondata su molteplici elementi di prova esaminati ed apprezzati dalla Corte cantonale in un modo che non può affatto essere considerato arbitrario - aspetto sotto il quale il Tribunale federale verifica l'apprezzamento delle prove svolto dall'istanza precedente (precedente consid. 1.2) - essa non è stata d'altro canto sovvertita da nessun valido elemento che dimostri il contrario. Nonostante le circostanze richiedessero dei chiarimenti da parte sua - e neppure il principio "nemo tenetur se ipsum accusare" vi si potesse quindi opporre (precedente consid. 3.1.2) - il ricorrente non ha infatti fornito nessuna prova concreta della restituzione alle clienti italiane degli importi che gli sono stati attribuiti a titolo di compenso (sentenza 6B_562 /2010 del 28 ottobre 2010 consid. 2.1 con ulteriori rinvii).

E. 6.4

Per quanto ammissibile, anche la censura volta a contestare la ricostruzione dei fattori imponibili non dichiarati, che si riferiscono all'attività della B._____ risulta quindi infondata.

E. 7

Così come già davanti alla Corte cantonale, il ricorrente contesta infine il recupero dell'imposta che si riferisce ai capitali ed ai redditi riconducibili alle società E._____ SA e K._____.

E. 7.1

Secondo la ricostruzione cui ha proceduto la DAPI e in base alla quale le autorità fiscali ticinesi hanno in seguito emanato le decisioni concernenti il recupero d'imposta e le multe che hanno dato avvio alla presente procedura, la E._____ SA è stata costituita a Panama nel giugno 1977 ed è stata liquidata nel giugno 1997, con la chiusura dei conti bancari a lei intestati. Sino al mese di febbraio del 1994 la E._____ SA è stata titolare di relazioni bancarie presso la L._____ AG di Vaduz. Agli inizi del 1994, a nome della società è stata aperta una relazione bancaria presso la M._____ SA di Mendrisio, chiusa nel 1996, quando gli averi depositati sono stati trasferiti su conti della N._____ di Lugano. Secondo i formulari A sequestrati, il ricorrente era avente diritto economico di tali fondi.

Sempre secondo la ricostruzione eseguita dalla DAPI, al momento della liquidazione della E._____ SA, gli averi della stessa - pari a circa fr. 12'000'000.-- - sono stati trasferiti alla K._____, società costituita nella primavera del 1997 e titolare di relazioni bancarie, delle quali era beneficiaria la suocera del ricorrente, ma il cui avente diritto economico effettivo era in realtà quest'ultimo. Nel 2002, i conti della K._____ sarebbero inoltre stati oggetto del versamento di fr. 5'700'000.-- derivanti dal commercio di canapa intrapreso dal ricorrente medesimo.

E. 7.2

Mentre la DAPI sostiene che i capitali prelevati dai conti della E._____ SA sarebbero stati depositati sui conti della K._____ - creata proprio nella primavera del 1997, in concomitanza con la liquidazione della E._____ SA stessa - il ricorrente afferma invece che i fondi depositati nel 1997 sui conti della K._____ non provenissero dalla E._____ SA ma appartenessero a sua suocera, avente diritto economico delle relazioni bancarie di cui la K._____ era titolare. Quanto agli importi prelevati dai conti della E._____ SA, pari a circa fr. 12'000'000.--, essi sarebbero invece stati dei suoi genitori

che li avrebbero a quel momento divisi a metà tra lui e sua sorella. Aggiunge inoltre di avere custodito egli stesso la parte di denaro a lui destinata per circa cinque anni in una cassaforte sita nel garage della sua abitazione di X._____ e di avere infine versato questi soldi alla K._____ nel 2002, per restituire a sua suocera un prestito di pari importo. Considera pertanto che il versamento avvenuto nel 2002 alla K._____ non sia affatto frutto della sua attività legata al commercio della canapa.

E. 7.3

Anche in questo caso - contrariamente a quanto sostiene il ricorrente, esponendo la sua personale versione dei fatti - le conclusioni tratte dalla DAPI e confermate dalla Corte cantonale sono le sole che possono essere considerate coerenti e convincenti. La Corte cantonale si basa in effetti su molteplici e concreti elementi che, esaminati oggettivamente, le permettevano di giungere alla conclusione che i fatti si erano in realtà svolti proprio nel modo da lei descritto (precedente consid. 3.2.1 seg.).

E. 7.3.1

Così è per quanto riguarda la constatazione, che il reale avente diritto economico dei conti intestati alla E._____ SA e alla K._____ fosse il ricorrente.

Le relazioni bancarie della E._____ SA, di cui il ricorrente risultava essere l'avente diritto economico, sono state infatti chiuse, con il prelievo degli averi depositati sulle stesse, proprio nel periodo in cui in Italia si apriva un procedimento penale nei confronti di quest'ultimo. Poco più tardi è stata quindi costituita la K._____: società di diritto del Liechtenstein le cui relazioni bancarie facevano capo ad un familiare del ricorrente e sulle quali è stato depositato un importo molto simile a quello prelevato dai conti della E._____ SA.

E. 7.3.2

Così è anche in relazione all'asserzione del ricorrente, secondo cui l'importo versato alla K._____ nel 2002 non fosse da ricondurre al commercio di canapa da lui messo in piedi e dovesse in realtà essere messo in relazione con la somma ricevuta dai genitori nel 1997 e poi custodita nella cassaforte del suo garage di X._____.

Pure in questo contesto, gli elementi raccolti e già vagliati dall'autorità inquirente, permettevano infatti alla Corte cantonale - senza incorrere nell'arbitrio - di giungere alla conclusione opposta.

E. 7.3.3

Nonostante le circostanze lo richiedessero (precedente consid. 3.1.2), il ricorrente non ha d'altra parte fornito - nemmeno in questo caso - alcun concreto elemento atto a sostanziare risp. a provare la versione da lui sostenuta e quindi a smentire la fondatezza della ripresa decisa nei suoi confronti, il cui ammontare - al pari di quello della multa (100 % dei fattori sottratti) - non è per altro nemmeno oggetto di una sua reale contestazione.

Anche dal profilo del principio "in dubio pro reo", il giudizio impugnato non presta il fianco a critiche. Come ricordato (precedente consid. 3.2.1), esso è infatti disatteso unicamente quando, dopo un'analisi globale ed oggettiva delle prove, il giudice penale avrebbe dovuto nutrire rilevanti e insopprimibili dubbi sulla colpevolezza dell'imputato, ciò che - alla luce dei contenuti del meticoloso rapporto redatto dalla DAPI, quindi della mancata presentazione da parte del ricorrente di altrettanto concreti elementi a suo favore - non è

manifestamente il caso, nella fattispecie che ci occupa (sentenza 2A.572 e 579/1999 del 13 luglio 2001 consid. 5d.bb).

E. 7.4

Da quanto precede, la decisione della Corte cantonale di rifiutare di far propria la versione del ricorrente riguardo alla suddivisione a metà tra lui e la sorella dei soldi a suo tempo depositati sui conti della E._____ SA, di trattare in modo trasparente la E._____ SA, tassando i capitali risp. i redditi relativi alla stessa direttamente presso il ricorrente e di considerare ai fini del recupero anche gli importi relativi alla K._____ dev'essere confermata.

E. 8

Riassumendo, le condizioni per procedere ad un recupero d'imposta, così come alla riscossione di interessi e multe, in relazione all'imposta federale diretta per i periodi fiscali 1995/96-2001/02 risultano date. Per quanto ammissibile, su questo punto il ricorso è quindi infondato.

E. 9.1

Le norme riguardanti il recupero d'imposta contenute nella LT risp. nella LAID (art. 236 segg. LT e art. 53 LAID) corrispondono ai già menzionati disposti della LIFD. Lo stesso vale per gli articoli che regolano la sottrazione d'imposta (art. 258 segg. LT e art. 56 LAID). La conclusione che occorre trarre per le imposte cantonali e comunali non si scosta quindi da quella già tratta per l'imposta federale diretta.

E. 9.2

A questo risultato non muta nemmeno il fatto che - sulla base delle norme applicabili (DTF 126 II 1 consid. 2a pag. 2 seg.) - il diritto a procedere sul piano cantonale e comunale al recupero d'imposta in relazione al periodo fiscale 1993/94 fosse in realtà da considerare prescritto risp. perento già davanti alla Corte cantonale. Se infatti è vero che l'art. 201 cpv. 3 della vecchia legge tributaria ticinese del 28 settembre 1976 (vLT), così come l'attuale art. 237 cpv. 3 LT, in vigore dal 1° gennaio 1995, prevede un termine di perenzione di 15 anni dalla fine del periodo fiscale in discussione, occorre precisare che la regolamentazione indicata fa parte dell'ordinamento fiscale ticinese risalente a prima dell'entrata in vigore della LAID e dev'essere pertanto considerata quale diritto cantonale in senso stretto, la cui errata o mancata applicazione viene esaminata solo dal profilo dell'arbitrio e unicamente nel caso venga sollevata una precisa critica in tal senso (precedente consid. 1.4).

In assenza di una simile censura, che denunciasse la mancata applicazione della normativa in discussione da parte della Corte cantonale, una presa in considerazione ex officio da parte del Tribunale federale dell'intervenuta prescrizione risp. perenzione del diritto al recupero d'imposta in relazione al periodo fiscale 1993/94 risulta pertanto esclusa (sentenza 2C_88 e 89/2011 del 3 ottobre 2011 consid. 4.2).

E. 9.3

Riassumendo, anche le condizioni per procedere ad un recupero d'imposta concernente l'imposta cantonale e comunale, interessi compresi, per i periodi fiscali 1993/94-2001/02 così come alla riscossione di multe per i periodi fiscali 1995/96-2001/2002 devono essere considerate date. Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è quindi infondato pure su questo punto.

E. 10

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.