

BGer 2C_77/2019 vom 17. März 2021

Bundesgericht, 2021-03-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_77_2019

FR: TF 2C_77/2019 du 17 mars 2021

IT: TF 2C_77/2019 del 17 marzo 2021

Erwägungen

E. 1

Il Tribunale d'appello ha adottato un'unica decisione riguardante sia la richiesta di garanzie per l'imposta federale diretta che quelle per l'imposta cantonale e comunale del ricorrente, ciò che è in linea di principio ammissibile dal momento che risulta chiaramente dalla suddetta decisione e dal ricorso che il litigio verte sui due tipi d'imposta in parola (cfr. DTF 135 II 260 consid. 1.3; sentenza 2C_547/2019 del 24 luglio 2020 consid. 1).

E. 2

Il Tribunale federale esamina d'ufficio la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF) e verifica con piena cognizione l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 144 V 280 consid. 1).

E. 2.1

L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale (art. 90 LTF ; cfr. DTF 134 II 349 consid. 1.4; sentenze 2C_96/2020 dell'11 novembre 2020 consid. 1.1 e 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 1.1) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). La via del ricorso in materia di diritto pubblico è dunque aperta.

E. 2.2

Il gravame è stato presentato nei termini (art. 100 cpv. 1 e 46 cpv. 1 lett. c LTF) e nelle forme richieste (art. 42 LTF) dal destinatario del giudizio contestato, con interesse a insorgere (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è quindi ricevibile.

E. 2.3

Giusta l' art. 99 cpv. 1 LTF , davanti al Tribunale federale possono essere adottati nuovi fatti e nuovi mezzi di prova soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore. Dal momento che le condizioni per un richiamo all' art. 99 cpv. 1 LTF non sono né date né sostanziate, nella misura in cui i documenti allegati al ricorso non facessero parte dell'incarto cantonale, essi non possono essere vagliati. Quanto al documento prodotto dall'AFC il 17 maggio 2019, alla luce della data che porta (14 maggio 2019), che è posteriore a quella del giudizio impugnato, esso non può essere preso in considerazione.

E. 3.1

Di principio, il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). Esigenze più severe valgono tuttavia in relazione alle censure di violazione di diritti fondamentali, esaminate solo se l'insorgente le ha sollevate con precisione, conformemente alle accresciute esigenze di motivazione poste dall' art. 106 cpv. 2 LTF (DTF 143 IV 500

consid. 1.1).

E. 3.2

Secondo giurisprudenza, una richiesta di garanzie in materia fiscale costituisce una misura cautelare ai sensi dell' art. 98 LTF (cfr. DTF 134 II 349 consid. 1.2; sentenza 2C_523/2020 del 4 novembre 2020 consid. 1.1). Nell'ambito di un ricorso interposto davanti al Tribunale federale contro una richiesta di garanzie, il ricorrente può dunque far valere soltanto la violazione di diritti costituzionali (art. 98 LTF), per mezzo di censure conformi alle esigenze dell'art. 106 cpv. 2 menzionate poc'anzi (consid. 3.1; cfr. sentenza 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 2.2).

E. 3.3

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento fattuale che è stato svolto dall'autorità precedente (art. 105 cpv. 1 LTF), eccezion fatta per i casi contemplati dall' art. 105 cpv. 2 LTF . Giusta l' art. 97 cpv. 1 LTF , il ricorrente può censurare l'accertamento dei fatti soltanto se è stato svolto in modo manifestamente inesatto - ovvero arbitrario - o in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF e se l'eliminazione del vizio può essere determinante per l'esito del procedimento (DTF 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). In conformità al già citato art. 106 cpv. 2 LTF , chi ricorre deve motivare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, la realizzazione di queste condizioni. Se ciò non avviene, il Tribunale federale non può tener conto di uno stato di fatto divergente da quello esposto nella sentenza impugnata (sentenza 2C_300/2019 del 31 gennaio 2020 consid. 2.2, non pubblicato in DTF 146 II 309).

Nella fattispecie, il ricorrente lamenta un accertamento arbitrario dei fatti relativo all'assenza della menzione, nel giudizio impugnato, di un ingente sequestro ordinato dalla Divisione affari penali nell'ambito della procedura penale amministrativa in corso nei suoi confronti (ricorso, pag. 6 seg.). Tale critica sarà esaminata più avanti (infra consid. 4). Per il resto, siccome non sono validamente messi in discussione, i fatti che risultano dal giudizio querelato vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C_624/2019 del 28 ottobre 2019 consid. 2). Questa Corte fonderà dunque il proprio giudizio sui fatti constatati dall'autorità precedente.

E. 4

L'insorgente sostiene che il Tribunale d'appello avrebbe arbitrariamente omissivo di menzionare il sequestro, da parte della Divisione affari penali, di "averi patrimoniali [...] per un importo (molto) superiore a quello dell'asserita pretesa fiscale" (ricorso, pag. 7). A mente del ricorrente, tale circostanza sarebbe di grande importanza per l'esito del procedimento, in quanto escluderebbe la messa in pericolo delle pretese fiscali alla base delle richieste di garanzie qui in esame. Verrebbe dunque a mancare una delle condizioni previste dalla legge per la costituzione di garanzie.

E. 4.1

L'accertamento dei fatti, rispettivamente l'apprezzamento delle prove, viola il divieto d'arbitrio qualora l'autorità abbia manifestamente travisato il senso e la portata di un mezzo di prova, abbia trascurato di considerare, senza una ragione oggettiva, un mezzo di prova rilevante e importante per l'esito della causa o abbia tratto dai fatti accertati delle conclusioni insostenibili (DTF 143 IV 500 consid. 1.1).

E. 4.2

Nella fattispecie, l'eventuale sequestro ordinato dalla Divisione affari penali nell'ambito della procedura penale amministrativa in corso nei confronti del contribuente non ha nessuna influenza sulla presente procedura. Infatti, come si vedrà più avanti (infra consid. 5.3 e 8), il fatto che il ricorrente sia domiciliato all'estero dal 2017 rende senza pertinenza la condizione (alternativa) relativa alla messa in pericolo concreta della pretesa fiscale. Non essendo determinante per l'esito del procedimento, la critica di accertamento arbitrario dei fatti sollevata dall'insorgente non deve quindi essere vagliata oltre.

I. Imposta federale diretta

E. 5

La causa verte su cinque richieste di garanzie notificate al ricorrente in relazione alle imposte federali, cantonali e comunali per i periodi fiscali 2009-2015. Per quanto concerne l'imposta federale diretta, l'insorgente afferma che il Tribunale d'appello ha applicato l'art. 169 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) in modo arbitrario.

E. 5.1

Una decisione è arbitraria (art. 9 Cost.) quando è in manifesta contraddizione con la situazione di fatto, è gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico chiaro e indiscusso, oppure quando urta in modo scioccante il sentimento di giustizia ed equità. La decisione deve inoltre essere arbitraria nel suo risultato e non solo nella sua motivazione. Il semplice fatto che un'altra soluzione, diversa da quella adottata dall'autorità precedente, potrebbe entrare in linea di conto o sarebbe addirittura preferibile non costituisce arbitrio (DTF 144 I 318 consid. 5.4; sentenza 2D_24/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 5.1).

E. 5.2

Giusta l' art. 169 cpv. 1 LIFD , se il contribuente non ha il domicilio in Svizzera o se il pagamento dell'imposta da lui dovuta sembra compromesso, l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta può esigere in ogni momento, anche prima che l'imposta sia accertata definitivamente, la costituzione di garanzie. La decisione di richiesta di garanzie deve indicare l'importo da garantire ed è immediatamente esecutiva. Nella procedura d'esecuzione, esplica gli stessi effetti di una sentenza giudiziaria esecutiva.

E. 5.2.1

Secondo giurisprudenza, affinché una richiesta di garanzie ex art. 169 cpv. 1 LIFD risulti giustificata, è necessario (cfr. sentenza 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 5.1 e le referenze ivi indicate) :

- 1) che sussista uno dei motivi di garanzia menzionati nella norma citata, ossia l'assenza di domicilio in Svizzera oppure il fatto che i diritti del fisco sembrino compromessi;
- 2) che sia resa verosimile l'esistenza di un credito d'imposta;
- 3) che la somma richiesta non appaia, a prima vista, manifestamente eccessiva.

E. 5.2.2

Per quanto riguarda in particolare la

verosimiglianza dell'esistenza di un credito d'imposta, tale condizione va esaminata a titolo pregiudiziale e sommariamente. Se l'imposta non è ancora stata accertata definitivamente,

anche l'importo presunto della stessa è vagliato in modo sommario (cfr. sentenze 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 5.1 e 2C_468/2011 del 22 dicembre 2011 consid. 2.2.3). Questo esame non pregiudica l'accertamento definitivo dell'obbligo tributario, come pure dell'ammontare d'imposta realmente dovuto, che rimane riservato all'autorità fiscale nell'ambito della procedura ordinaria di tassazione (cfr. sentenze 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 5.1; 2C_689/2019 del 15 agosto 2019 consid. 2.2.7; 2C_543/2018 del 30 ottobre 2018 consid. 2.2).

Un fatto può essere considerato verosimile quando la sua esistenza è stabilita "con una certa probabilità" ("

mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit"), sulla base di indizi oggettivi, anche qualora non possa essere escluso che le circostanze si siano in realtà verificate in modo diverso (cfr. DTF 142 II 49 consid. 6.2; sentenza 2C_523/2020 del 4 novembre 2020 consid. 2.2.2).

E. 5.2.3

Quando è chiamato a esprimersi sulla conformità ai diritti costituzionali di una richiesta di garanzie (art. 98 LTF ; cfr. supra consid. 3.2), anche il Tribunale federale valuta a titolo pregiudiziale e in modo sommario i suddetti aspetti, limitandosi a un esame

prima facie della situazione (cfr. sentenze 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 5.2; 2C_273/2019 del 16 settembre 2019 consid. 2.2.2; 2C_689/2019 del 15 agosto 2019 consid. 3.4; 2C_669/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 2.3.4).

E. 5.3

Per quanto riguarda anzitutto la prima condizione posta dall' art. 169 LIFD , ovvero l'esistenza di un motivo di garanzia, il ricorrente sostiene che tale condizione non sarebbe realizzata nella fattispecie, poiché i diritti del fisco non sarebbero in alcun modo minacciati. A mente dell'interessato, il Tribunale d'appello sarebbe quindi incorso in arbitrio ritenendo adempiuta la condizione in parola. Con tale argomentazione, l'insorgente non si avvede tuttavia che, ai sensi dell' art. 169 LIFD , un motivo di garanzia è dato, alternativamente, se il contribuente non ha il domicilio in Svizzera

oppure se il pagamento dell'imposta da lui dovuta sembra compromesso. Nel caso di specie, è pacifico che il contribuente non è più domiciliato nel nostro paese dal 31 maggio 2017 (cfr. sentenza impugnata, pag. 9). Ciò costituisce un motivo sufficiente ad adempiere la prima condizione prevista dall' art. 169 LIFD , senza che sia necessario valutare se i diritti del fisco siano concretamente minacciati (per un caso analogo, cfr. già sentenza 2A.128/2002 del 21 gennaio 2003 consid. 4.2.1). La censura va dunque scartata.

E. 5.4

In relazione alla seconda condizione posta dall' art. 169 LIFD , ossia la verosimiglianza dell'esistenza del credito d'imposta alla base delle richieste di garanzie qui in esame, il ricorrente sostiene di non aver mai conseguito, tramite le numerose società a lui riconducibili, i redditi supplementari (non dichiarati) imputatigli dal fisco ticinese. Tali redditi sarebbero da imporre unicamente presso le società che li hanno percepiti. Inoltre, imputarli al ricorrente sarebbe contrario al

ruling stipulato con il fisco ticinese nel 2012 (cfr. supra lett. A). Non vi sarebbe dunque alcuna pretesa fiscale da garantire, contrariamente a quanto avrebbero ritenuto in modo insostenibile i Giudici cantonali (ricorso, pag. 7 segg.).

E. 5.4.1

La Corte cantonale ha considerato che la pretesa fiscale fatta valere dalla Divisione delle contribuzioni era plausibile. L'autorità precedente è giunta a tale conclusione rilevando in particolare che, secondo le risultanze dell'inchiesta avviata nel 2018 dalla Divisione affari penali, tra il 2011 e il 2016, alcune società riconducibili al ricorrente avrebbero versato delle commissioni (

finders fees) a una società di Z._____ detenuta indirettamente dall'interessato, la quale avrebbe a sua volta riversato tali importi a un'altra società, la B._____ Corp., sita alle W._____ e riconducibile indirettamente all'insorgente. Questi importi sarebbero stati generati unicamente grazie all'intermediazione del contribuente e una terza persona indipendente avrebbe potuto richiederli a titolo di retrocessioni. La società sita alle W._____, beneficiaria finale dei fondi in questione, era una società di sede che non prestava alcun servizio ed era detenuta dal ricorrente. In definitiva, le somme incassate da tale società tra il 2011 e il 2016, per un totale di oltre 52 milioni di franchi, potevano quindi verosimilmente essere imposte presso il contribuente come proventi da attività lucrativa. Secondo il Tribunale d'appello, esistevano significativi indizi che l'insorgente avesse dissimulato sistematicamente elementi del proprio reddito.

E. 5.4.2

L'insorgente ritiene che sia insostenibile imputargli i redditi conseguiti dalla B._____ Corp., persona giuridica a sé stante e indipendente. Non sarebbero date le condizioni per procedere a un "

Durchgriff ", e quand'anche ciò dovesse invece essere il caso, i redditi della B._____ Corp. dovrebbero essere imputati ad altre società del gruppo, segnatamente alla "società madre". Ciò risulterebbe in particolare dal ruling stipulato con il fisco ticinese nel 2012.

E. 5.4.3

Le argomentazioni esposte dal ricorrente, fondate del resto in parte su fatti non ritenuti nel giudizio impugnato che non possono essere presi in considerazione (cfr. supra consid. 3.3), non fanno apparire insostenibili le conclusioni a cui è giunta la Corte cantonale. Contrariamente a quanto da lui sostenuto, non è infatti arbitrario ritenere verosimile, sulla base delle informazioni risultanti dall'inchiesta fiscale avviata nei suoi confronti, che gli ingenti importi incassati dalla B._____ Corp. grazie all'intermediazione del contribuente (e a un complesso sistema di trasferimento di fondi tra società a lui riconducibili) possano essere imposti come reddito da attività lucrativa presso quest'ultimo, segnatamente sulla base di un "

Durchgriff " (su questa nozione, cfr. DTF 142 II 69 consid. 5.1.4; 136 I 49 consid. 5.4). In tal caso, il ricorrente non potrebbe pretendere di essere tassato conformemente al

ruling del 2012 (sul cui contenuto esatto la sentenza impugnata è invero piuttosto vaga), poiché esso sarebbe allora stato stipulato dal fisco ticinese sulla base di informazioni parziali e non conformi alla realtà (cfr. anche le osservazioni del fisco ticinese del 22 febbraio 2019, pag. 3). Giova qui sottolineare che tale conclusione non significa necessariamente che le pretese fiscali della Divisione delle contribuzioni siano giustificate, ma solamente che non è insostenibile ritenerle verosimili. Va poi rilevato che, conformemente a quanto previsto dalla giurisprudenza (cfr. supra consid. 5.2.2), il

Tribunale d'appello si è limitato a esaminare la questione della verosimiglianza dell'esistenza di un credito d'imposta a titolo pregiudiziale e sommariamente, giungendo a un risultato che - in quest'ottica - non appare arbitrario. Come illustrato in precedenza (supra consid. 5.2.2

in fine), ciò non pregiudica in nessun modo l'accertamento definitivo dell'obbligo tributario, come pure dell'ammontare d'imposta realmente dovuto, che rimane riservato all'autorità fiscale nell'ambito della relativa procedura.

E. 5.4.4

In siffatte circostanze, la censura relativa alla violazione del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.) in relazione alla seconda condizione posta dall' art. 169 LIFD non può che essere scartata.

E. 5.5

Per quanto attiene infine alla terza condizione prevista dall' art. 169 LIFD , relativa all'entità delle garanzie richieste, secondo il ricorrente il Tribunale d'appello sarebbe incorso in arbitrio ritenendo che essa appariva adeguata.

E. 5.5.1

La Corte cantonale ha rilevato che l'autorità fiscale aveva determinato l'importo delle garanzie richieste sulla base di uno schema dettagliato contenente il calcolo delle (presunte) imposte ancora dovute dal contribuente per i periodi fiscali 2009-2015 e ha considerato che, per quanto elevato, il totale delle garanzie richieste non appariva sproporzionato.

E. 5.5.2

Come esposto poc'anzi (supra consid. 5.4.3), non è arbitrario ritenere verosimile che gli importi incassati dalla B. _____ Corp. tra il 2011 e il 2016, per un totale di oltre 52 milioni di franchi, possano essere imposti come reddito da attività lucrativa presso il ricorrente. Il summenzionato schema prodotto dal fisco ticinese (documenti A e B allegati alle osservazioni della Divisione delle contribuzioni al Tribunale d'appello del 5 settembre 2018; cfr. art. 105 cpv. 2 LTF) si fonda su tali importi, indicando per ogni anno, dal 2011 al 2015, l'ammontare del ricupero d'imposta dovuto in funzione del reddito conseguito dalla B. _____ Corp. e attribuito all'insorgente. Alla luce di tale schema, non è insostenibile ritenere, come ha fatto il Tribunale d'appello, che l'entità delle garanzie richieste non appare, a prima vista, manifestamente eccessiva. Va infatti osservato che, oltre ai recuperi d'imposta, lo schema prende in considerazione anche gli interessi di ritardo e, soprattutto, le multe che il fisco prevede di infliggere al contribuente, le quali equivalgono, nella grande maggioranza dei casi (2011, 2012, 2013 e 2014), all'importo dei recuperi d'imposta corrispondenti. Tenendo quindi conto delle multe e degli interessi, nell'ambito di un esame limitato all'arbitrio, il rapporto tra il (presunto) reddito imputabile al ricorrente (oltre 52 milioni di franchi) e il totale delle garanzie richieste (13 milioni di franchi per l'imposta federale diretta) non appare fuori da ogni logica e del tutto sproporzionato. A tale conclusione, nulla toglie il fatto - rilevato anche dal ricorrente - che lo schema prodotto dal fisco cantonale menzioni anche dei recuperi d'imposta (e i relativi interessi) per l'imposta federale diretta 2009-2010, accompagnati dalla menzione "vedesi decisione del 25 aprile 2018". Infatti, sebbene tali recuperi non sembrano connessi ai redditi conseguiti dalla B. _____ Corp. (che riguardano solo gli anni tra il 2011 e il 2016), e non se ne comprenda dunque in questa sede la giustificazione, essi rappresentano un importo irrisorio rispetto al totale delle garanzie richieste per l'imposta federale diretta (meno dell'1 o/oo).

Anche senza tener conto dei ricuperi in questione, non è dunque insostenibile ritenere che l'entità delle garanzie richieste non appare manifestamente eccessiva.

E. 5.5.3

Ne consegue che, anche per quanto riguarda la terza condizione posta dall' art. 169 LIFD , la censura relativa alla violazione del divieto d'arbitrio dev'essere scartata.

E. 6

Il ricorrente menziona i "principi sanciti in ambito fiscale dall' art. 127 Cost. " (ricorso, pag. 3) e si riferisce al "principio di buona fede" (ricorso, pag. 9), senza tuttavia esporre con precisione e chiaramente in che modo tali principi costituzionali sarebbero stati disattesi dall'autorità precedente. Le censure in questione non rispettano dunque le accresciute esigenze di motivazione poste dall' art. 106 cpv. 2 LTF (cfr. supra consid. 3.1) e non possono essere vagliate. Analogo discorso vale per le (vaghe) critiche secondo le quali il Tribunale d'appello non si sarebbe confrontato con le argomentazioni dell'insorgente (ricorso, pagg. 7, 9, e 10), dal momento che l'interessato non fa valere a tal proposito una violazione del suo diritto di essere sentito (art. 29 cpv. 2 Cost.).

E. 7

Per quanto precede, con riferimento all'imposta federale diretta, il ricorso è infondato e va respinto.

II. Imposta cantonale e comunale

E. 8

In materia di richiesta di garanzie, la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) non impone al legislatore cantonale nessun tipo di armonizzazione specifica, limitandosi a sancire che "i Cantoni possono assimilare le richieste di garanzia delle autorità fiscali cantonali competenti ai decreti di sequestro giusta l'articolo 274 della legge federale dell'11 aprile 1889 sull'esecuzione e il fallimento" (art. 78 LAID ; cfr. sentenza 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 6). Ciò non di meno, dal momento che il tenore, il senso e lo scopo dell'art. 248 cpv. 1 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT/TI; RL/TI 640.100) corrispondono a quelli dell' art. 169 cpv. 1 LIFD , quanto esposto in materia di imposta federale diretta è valido anche per l'imposta cantonale e comunale (cfr. sentenze 2C_523/2020 del 4 novembre 2020 consid. 3 e 2C_85/2020 del 6 ottobre 2020 consid. 6.1). In particolare, per quanto attiene all'entità delle garanzie richieste (cfr. supra consid. 5.5), tenendo conto delle multe e degli interessi, nell'ambito di un esame limitato all'arbitrio, il rapporto tra il (presunto) reddito imputabile al ricorrente (oltre 52 milioni di franchi) e il totale delle garanzie richieste (circa 35 milioni di franchi per l'imposta cantonale e comunale) non appare fuori da ogni logica e del tutto sproporzionato. Anche qui, nulla toglie il fatto che lo schema prodotto dal fisco cantonale menzioni anche dei ricuperi d'imposta (e i relativi interessi) corrispondenti ai periodi fiscali 2009-2010 (cfr. supra consid. 5.5.2

in fine) . Tali ricuperi rappresentano infatti un importo irrisorio rispetto al totale delle garanzie richieste per l'imposta cantonale e comunale (circa l'1 %) e, anche senza tenerne conto, non è dunque insostenibile concludere che l'entità delle garanzie non appare manifestamente eccessiva.

Il ricorso dev'essere di conseguenza respinto anche con riferimento all'imposta cantonale e comunale.

III. Esito del litigio; spese e ripetibili

E. 9

In conclusione, il ricorso è respinto sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che l'imposta cantonale e comunale.

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non vengono assegnate ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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