

TI_GERICHTE 80.2008.119 vom 9. September 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-09-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.119

FR: TI_GERICHTE 80.2008.119 du 9 septembre 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2008.119 del 9 settembre 2008

Regeste

Ricupero d'imposta: procedura, separazione dalla procedura penale, non applicazione art. 6 CEDU Ricupero d'imposta: onere della prova, alta verosimiglianza della fattispecie stabilita dall'autorità sulla base di indizi precisi, prova del contrario da parte del contribuente

Erwägungen

E. 25

febbraio 2003, l'allora Capo del Dipartimento federale delle finanze ordinava di avviare un'inchiesta fiscale speciale (secondo gli articoli 190 e seguenti LIFD) nei confronti della _____ e di altri contribuenti, fra i quali RI 1. La Divisione inchieste fiscali speciali (DIF) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) trasmetteva a RI 1 ed alla Divisione delle contribuzioni il rapporto relativo alla procedura d'inchiesta, il 14 febbraio 2006. Dal rapporto, si evince in primo luogo che il contribuente accusato sarebbe stato azionista delle società _____, di _____, _____, di _____, _____, di _____, e _____, di _____. La DIF aveva inoltre individuato diverse relazioni bancarie di cui egli era titolare o avente diritto economico. Di conseguenza, stabiliva nella misura seguente la sostanza non assoggettata alle imposte nei periodi fiscali in discussione: momento determinante sostanza non imposta 1.1.1991 124'000.— 1.1.1993 279'000.— 1.1.1995 1'161'541,25 1.1.1997 3'390'891,25 1.1.1999 5'318'028,95 1.1.2001 6'790'371,35 Per quanto attiene al reddito, il rapporto ricostruiva dapprima i redditi dei conti bancari non dichiarati. Poi, aggiungeva ai proventi in questione degli importi a titolo di prestazioni valutabili in denaro. Premesso che il contribuente non era stato in grado di dimostrare la provenienza dei capitali versati sui conti bancari non dichiarati, secondo la DIF la totalità dei fondi in questione doveva provenire infatti dagli apparecchi a pagamento installati a nome della _____. Gli importi in questione ammontavano a fr. 580'180.– nel periodo di computo 1993/94, a fr. 2'054'125.– nel periodo di computo 1995/96, a fr. 1'904'910.– nel periodo di computo 1997/98 ed a fr. 1'965'038.– nel periodo di computo 1999/2000. Il rapporto riteneva che RI 1 fosse responsabile delle sottrazioni d'imposta commesse dalla _____, in particolare avendo depositato su suoi conti bancari non dichiarati una parte dei ricavi spettanti alla società. La DIF concludeva il suo rapporto proponendo di punire il contribuente con una multa per sottrazione d'imposta consumata pari ad una volta l'imposta sottratta nei periodi fiscali dal 1995/96 al 2001/2002. A ciò doveva essere aggiunta una multa per partecipazione alla sottrazione d'imposta commessa dalla _____, da commisurare in fr. 10'000.– per ognuno dei periodi fiscali.

E. II

E. 28

febbraio 2007, l'Ufficio procedure speciali (UPS) della Divisione delle contribuzioni notificava a RI 1 quattro decisioni in materia di recupero e sottrazione d'imposta.

Dapprima, l'autorità fiscale affermava che le osservazioni, presentate dal rappresentante del contribuente dopo la notifica del rapporto, non avevano avuto l'effetto di modificare le conclusioni dello stesso. Era sì stata dimostrata l'esistenza di capitali fra il 1989 e il 1992, ma non erano state fornite indicazioni precise in merito alla loro entità ed al loro impiego. Né era stato provato l'asserito finanziamento con mezzi provenienti da un cittadino straniero. L'UPS ammetteva tuttavia quale capitale proprio investito nell'attività delle macchinette un importo complessivo di fr. 600'000.-. Il recupero d'imposta cantonale per gli anni dal 1993 al 2002 ammontava a fr. 1'097'722,50 (più interessi di ritardo), cui si aggiungeva la multa per gli anni dal 1995 in avanti pari a fr. 1'096'403,50. Sugli stessi importi erano calcolati il recupero d'imposta e le multe per le imposte comunali. Quanto all'imposta federale diretta, il recupero d'imposta e la multa per gli anni dal 1997 al 2002 ammontavano complessivamente a fr. 1'629'059,50 (compresi gli interessi di ritardo). Al contribuente era inoltre inflitta una multa per complicità in sottrazione d'imposta, commisurata in fr. 10'000.- per l'imposta cantonale, fr. 10'000.- per l'IFD e fr. 8'500.- per l'imposta comunale. F. L'accusato impugnava le suddette decisioni con reclamo del 30 marzo 2007. A suo avviso, tanto il rapporto della DIF quanto la decisione contestata avevano trascurato le prove portate in relazione alla sua affermazione di avere conseguito gran parte dei capitali negli anni '70 e '80. Tale affermazione era consolidata dalle dichiarazioni di conoscenti del reclamante, allegate al reclamo. L'UPS respingeva il reclamo, con decisioni del 9 settembre 2008, nelle quali si pronunciava solo sul recupero d'imposta. Nella motivazione, spiegava che in relazione alle multe per sottrazione d'imposta e per complicità avrebbe adottato decisioni separate. Nel merito, l'autorità fiscale sottolineava come dall'esame della documentazione bancaria sequestrata fosse emerso che negli anni fra il 1993 e il 2000 sui conti del contribuente erano affluiti ben fr. 4'260'786.-; inoltre, il conto correntista della _____ era cresciuto negli stessi anni nella misura di fr. 2'243'395.-. Quanto al patrimonio esistente al principio degli anni '90, era stata provata solo l'esistenza di tre conti bancari, sui quali era depositato complessivamente meno di un milione di franchi. Negava inoltre il riconoscimento dei pretesi mutui di cittadini residenti all'estero, affermando che non era stata fornita la prova della loro esistenza. Nella ricostruzione dei flussi finanziari dovevano anche essere considerati i costi sostenuti per l'acquisto di apparecchiature non contabilizzate (fr. 1'300'000.-) e prestiti fatti dal reclamante a diversi ristoratori (fr. 950'000.-). G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula, in via principale, l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'autorità fiscale per una nuova decisione dopo aver raccolto le testimonianze e gli altri mezzi di prova richiesti. In via subordinata, chiede che il recupero d'imposta sia limitato "all'imposta sul reddito da capitale e sulla sostanza, elementi che verranno più precisamente cifrati al più presto in sede di replica". Dapprima il ricorrente contesta la decisione dell'UPS di pronunciarsi separatamente sul reclamo concernente il recupero d'imposta. Nel merito, sostiene di avere guadagnato oltre 8 milioni di franchi in 40 anni di attività e di non avere mai occultato tali redditi alle autorità fiscali ma di averli sempre reinvestiti. Negli ultimi 15 anni avrebbe invece subito unicamente delle perdite. Il ricorrente contesta inoltre il fatto che l'autorità fiscale non abbia riconosciuto l'esistenza dei debiti dichiarati, in particolar modo quello nei confronti della signora _____, residente in Svizzera. L'insorgente censura altresì il fatto che nel rapporto della DIF siano stati considerati suoi redditi anche proventi spettanti alle società di cui egli era azionista. Con le sue osservazioni del 26 novembre 2009, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso. Il ricorrente ha replicato il 22 gennaio 2009 e l'autorità fiscale ha a sua

volta presentato ulteriori osservazioni il 16 febbraio 2009. Delle rispettive argomentazioni si dirà in seguito, in quanto necessario. H. All'udienza del 22 settembre 2009, il ricorrente si è presentato accompagnato da tre giornalisti, chiedendo che potessero assistere all'udienza. Al giudice delegato, che gli aveva fatto notare che la procedura fiscale non prevede udienza pubblica, ha osservato di essere disposto a svincolare dal segreto fiscale la Camera di diritto tributario e le autorità fiscali presenti all'udienza. I giornalisti sono così stati ammessi sulla base della richiesta del ricorrente, che ha preliminarmente sottoscritto un verbale relativo a tale aspetto. Le parti hanno poi discusso alcuni temi già evocati nel ricorso e nelle osservazioni, sviluppandoli ulteriormente. Di tali discussioni si dirà in seguito, in quanto necessario.

Diritto 1. 1.1. In primo luogo, il ricorrente censura la circostanza che l'autorità fiscale si sia limitata a pronunciarsi sul reclamo contro la decisione di recupero d'imposta, senza per contro adottare una decisione su reclamo in merito alla multa per sottrazione d'imposta e per complicità. A suo avviso, vista la stretta connessione fra i due aspetti, si dovrebbe concludere che l'UPS abbia implicitamente rinunciato ad infliggergli delle multe. Secondo la Divisione delle contribuzioni, la separazione delle decisioni su reclamo sarebbe stata voluta semplicemente per tener conto del loro diverso oggetto, come risulta ancor più evidente dopo l'entrata in vigore il 1° gennaio 2008 delle nuove disposizioni sulla procedura di contravvenzione.

1.2. Secondo gli articoli 153 cpv. 1 LIFD e 238 cpv. 1 LT, l'avvio della procedura di recupero è comunicato per scritto al contribuente. Le nuove disposizioni procedurali entrate in vigore, rispettivamente, il 1° gennaio 2008 per l'imposta federale diretta e il 1° gennaio 2009 per l'imposta cantonale, stabiliscono che, se nessun procedimento penale per sottrazione d'imposta è avviato o pendente o escluso a priori al momento dell'avvio della procedura, il contribuente è informato che un siffatto procedimento nei suoi confronti può essere avviato ulteriormente (articoli 153 cpv. 1 bis LIFD e 238 cpv. 1 bis LT). La giurisprudenza del Tribunale federale ha ripetutamente rilevato che il recupero d'imposta e un'eventuale sanzione penale non dipendono necessariamente l'uno dall'altra, con la conseguenza che possono essere oggetto di due procedure separate (cfr. p. es. la sentenza del 23 febbraio 2006 n. 2A.480/2005, in RF 2006 p. 372 consid. 1.3; inoltre Vallender/Looser, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2 a ediz., Basilea, 2008, n. 5 ad art. 151 LIFD, p. 486 ss.). L'indipendenza reciproca delle due procedure non è minimamente legata, come sostiene l'insorgente, alle nuove disposizioni legali entrate in vigore il 1° gennaio 2008 per l'IFD ed il 1° gennaio 2009 per l'IC. Al contrario, essa dipende dalla diversa natura dei due istituti giuridici, cioè del recupero d'imposta da un lato e della sottrazione d'imposta dall'altro. Mentre il primo non è altro che una sorta di procedura di tassazione a posteriori, che non presuppone alcuna colpa del contribuente, la seconda è invece una contravvenzione, che giustifica una sanzione di carattere penale secondo l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU). Le nuove disposizioni da poco entrate in vigore, ed in particolar modo i citati articoli 153 cpv. 1 bis LIFD e 238 cpv. 1 bis LT non hanno dunque minimamente modificato i rapporti fra le due procedure, ma si sono limitate proprio a trarre le conseguenze della diversa natura dei due procedimenti (cfr. anche Vallender/Looser, op. cit., n. 1a ad art. 153 LIFD, p. 504 s.).

1.3. Nella fattispecie, l'autorità di tassazione ha congiunto le due procedure fino al momento di emettere le decisioni con cui ha disposto il recupero delle imposte sottratte ed ha inflitto al ricorrente le multe per le contravvenzioni rimproverategli. In seguito al reclamo del contribuente, ha tuttavia optato per una disgiunzione delle procedure, esaminando dapprima la sola decisione concernente il recupero d'imposta e precisando di voler procedere separatamente

in relazione alla decisione di carattere penale. Alla luce delle considerazioni che precedono, nulla si oppone ad un simile modo di procedere. La circostanza che in un primo momento le due procedure siano state congiunte non impedisce infatti di disgiungerle in una fase successiva, purché non ne derivi un pregiudizio per il contribuente/accusato. Neppure quest'ultimo sostiene che il semplice fatto che l'UPS abbia adottato una decisione sul solo reclamo concernente il recupero d'imposta gli abbia recato un qualsivoglia danno. Come si avrà modo di ribadire in seguito, infatti, le garanzie processuali che discendono dall'applicazione dell'art. 6 CEDU non possono essere invocate nella procedura di recupero d'imposta.

2. 2.1. Come si è appena rilevato, la diversa natura delle due procedure, che conducono, rispettivamente, al recupero dell'imposta sottratta e alla sanzione penale delle contravvenzioni alla legislazione tributaria, si riflette in particolar modo sui diritti processuali riconosciuti ai contribuenti che vi prendono parte. Secondo l'insorgente, le garanzie dell'art. 6 CEDU dovrebbero essergli riconosciute anche nell'ambito della procedura dipendente dal suo ricorso contro la decisione su reclamo che si è pronunciata sul solo recupero d'imposta.

2.2. Secondo il Tribunale federale, il recupero d'imposta costituisce dunque la riscossione a posteriori di imposte che a torto non si sono potute percepire nel quadro della procedura di tassazione. Avendo la stessa natura del credito d'imposta primitivo, non ha carattere penale (DTF 121 II 257 consid. 4b). Il recupero d'imposta è pertanto soggetto solo a requisiti di carattere oggettivo, presuppone cioè che una tassazione sia stata indebitamente omessa o che sia rimasta incompleta e che sia dato un motivo di recupero. Non è per contro necessario che al contribuente si possa rimproverare una colpa. I diritti e gli obblighi del contribuente sono dunque gli stessi che durante la procedura di tassazione (articoli 153 cpv. 3 LIFD e 238 cpv. 3 LT). I contribuenti devono in particolar modo fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (articoli 126 cpv. 1 LIFD e 200 cpv. 1 LT). Proprio perché quella di recupero è una procedura puramente fiscale e non penale fiscale, nel suo ambito non è applicabile l'art. 6 CEDU (sentenza del Tribunale federale del 27 febbraio 2007 n. 2A.300/2006, in RF 2007 p. 369, consid. 3.3, con riferimento a DTF 121 II 273 consid. 3b e 4b).

2.3. Il Tribunale federale ha già avuto modo di escludere che le garanzie dell'art. 6 CEDU, ed in particolare il diritto di non contribuire alla propria accusa, debbano essere applicate in un caso in cui l'amministrazione fiscale abbia congiunto le due procedure ma la commissione di ricorso le abbia poi disgiunte (sentenza del 23 febbraio 2006 n. 2A.480/2005, in RF 2006 p. 372 consid. 2.4.1.). L'Alta Corte ha in particolare ammesso che potessero essere impiegate nella procedura di recupero d'imposta le prove acquisite nel procedimento congiunto, compresi i verbali d'interrogatorio del contribuente e di un testimone, ritenuto che anche nella procedura di tassazione possono essere sentiti dei testi che siano disposti a deporre. Ha inoltre escluso che il contribuente potesse invocare il diritto di non collaborare, considerato che vi erano sufficienti indizi del fatto che avesse presentato una dichiarazione incompleta, sicché anche l'eventuale estromissione dagli atti del suo verbale d'interrogatorio non avrebbe comportato alcun cambiamento (RF 2006 p. 372 consid. 2.4.2).

2.4. Secondo il ricorrente, la disgiunzione delle procedure nell'ambito della procedura di reclamo lo penalizzerebbe perché lo priverebbe della tutela dell'art. 6 CEDU ed in particolar modo perché provocherebbe un'inversione dell'onere della prova. È il caso di ricordare al contribuente che il diritto di non contribuire alla propria incriminazione (principio "nemo tenetur se ipsum accusare"), che è implicito nella nozione di equo processo affermata dall'art. 6 CEDU, impone alle autorità di cercare di fondare le loro argomentazioni senza ricorrere a elementi di prova ottenuti mediante costrizione o pressioni, contro la volontà

dell'accusato. Proteggendo quest'ultimo dalla coercizione abusiva delle autorità, tale garanzia mira a evitare errori giudiziari e a perseguire il risultato voluto dall'art. 6 CEDU. Pertanto, l'art. 6 CEDU tutela il contribuente contro l'utilizzazione nella procedura penale di informazioni ottenute nel quadro della procedura ordinaria di tassazione e di ricupero d'imposta, nella quale egli ha l'obbligo di collaborare alla definizione dei suoi elementi imponibili (sentenza del Tribunale federale del 17 febbraio 2005 n. 2A.67/2004, consid. 4.2). Così si spiega l'inserimento, nelle leggi sulle imposte dirette, delle nuove disposizioni volute proprio per conformare il diritto tributario svizzero all'art. 6 CEDU. Per evitare che l'autorità possa eludere le garanzie previste da quest'ultimo articolo, avviando dapprima un procedimento di ricupero, nel quale può esigere la collaborazione del contribuente, per poi impiegare i mezzi di prova così raccolti ai fini di una successiva punizione del contribuente per contravvenzione d'imposta, la legge stabilisce esplicitamente che: · se non viene aperto un procedimento penale per sottrazione d'imposta quando si apre il procedimento di ricupero, il contribuente deve essere informato che la procedura penale può essere avviata in seguito (articoli 153 cpv. 1 bis LIFD e 238 cpv. 1 bis LT); · i mezzi di prova raccolti per una procedura di ricupero d'imposta possono essere impiegati nell'ambito di un procedimento penale per sottrazione d'imposta soltanto se non sono stati ottenuti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova né sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali (articoli 183 cpv. 1 bis LIFD e 266 cpv. 2 bis LT).

2.5. Non si vede, e comunque il ricorrente non lo spiega, come nella fattispecie in esame possa esservi stata una violazione delle garanzie previste dall'art. 6 CEDU. Si dovrebbe ritenere, anzi, che proprio la circostanza che, fino alla fase del reclamo, le procedure siano state congiunte, abbia messo il contribuente al riparo dalle paventate violazioni delle garanzie del giusto processo, che egli invoca. Infatti, proprio in virtù della congiunzione dei procedimenti, le suddette garanzie processuali si sono automaticamente estese anche alla procedura di ricupero d'imposta. È difficile comprendere in cosa possa consistere l'inversione dell'onere della prova lamentata dall'insorgente. Di fronte alle accuse, contenute nel rapporto della DIF e riprese nella decisione dell'UPS, egli ha semplicemente il diritto di proporre prove a suo discarico. Nessuno lo obbliga, come egli sembra sostenere, a portare invece prove a suo carico. In ogni caso, spetterebbe a lui dimostrare di essere costretto a contribuire alla sua propria incriminazione, per dimostrare la violazione dell'art. 6 CEDU (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 23 agosto 2007 n. 2P.4/2007, consid. 4.3).

3. 3.1. Con la decisione impugnata, l'autorità fiscale ha respinto un reclamo del contribuente contro la decisione con cui era stato obbligato a versare alla Confederazione, al Cantone ed al Comune di _____ imposte arretrate per i periodi fiscali dal 1993 al 2002. La decisione dell'UPS si fondava su un rapporto della DIF, redatto da quest'ultima al termine di una laboriosa inchiesta che ha coinvolto diverse persone fisiche e giuridiche, tutte attive nel campo della distribuzione e amministrazione di giochi elettronici per locali pubblici (in particolare slot machines). Il contribuente accusato è risultato essere azionista di diverse società e titolare o avente diritto economico di varie relazioni bancarie non dichiarate. Non essendo stata fornita la prova della provenienza dei capitali versati sui conti bancari non dichiarati, essi sono stati considerati provenienti dagli apparecchi a pagamento installati a nome della _____. Il contribuente contesta che i capitali in questione provengano dagli apparecchi in questione e sostiene per contro che gli stessi siano stati acquisiti in periodi fiscali precedenti.

3.2. L'autorità fiscale può ritornare su una propria decisione cresciuta in giudicato se sono adempiuti i presupposti per il ricupero d'imposta, cioè se esistono fatti o prove sconosciute al momento della tassazione,

che permettono di stabilire che a torto una tassazione non è stata eseguita, o che la tassazione definitiva era incompleta (cfr. art. 236 cpv. 1 LT; art. 151 cpv. 1 LIFD). Questa norma consente di rivedere una tassazione definitiva indipendentemente dall'esistenza di una sottrazione di imposta secondo gli articoli 258 LT e 175 LIFD, vale a dire indipendentemente da una colpa (intenzione o negligenza nell'indurre in errore l'autorità fiscale) del contribuente (cfr. sentenza CDT n. 80.2007.151 del 26 febbraio 2008, in RtiD II-2008 n. 14t consid. 1.2. e giurisprudenza e dottrina citate). Il recupero di imposta non può tuttavia essere eseguito, se il contribuente ha inoltrato una dichiarazione completa e precisa del suo reddito, della sua sostanza e del suo capitale, quando l'autorità di tassazione ne ha accettata la valutazione, quand'anche risultasse in seguito insufficiente (cfr. art. 236 cpv. 2 LT; art. 151 cpv. 2 LIFD).

3.3. Secondo gli articoli 196 cpv. 1 LT e 123 cpv. 1 LIFD, le autorità di tassazione determinano con il contribuente le condizioni di fatto o di diritto determinanti per un'imposizione completa ed esatta. Di principio, la tassazione risulta quindi dalla collaborazione delle due parti. Al contribuente è infatti imposto l'obbligo di fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (articoli 200 cpv. 1 LT e 126 cpv. 1 LIFD). In particolare, egli deve compilare il modulo della dichiarazione d'imposta in modo completo e veritiero e rinviarlo tempestivamente, con gli allegati prescritti (articoli 198 cpv. 2 LT e 124 cpv. 2 LIFD). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, se il contribuente nutre dei dubbi sulla rilevanza fiscale di un determinato fatto, non deve sottacerlo, ma segnalare la propria incertezza. In ogni caso deve esporre la situazione in maniera completa e trasparente (sentenza 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 5.2; sentenza 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006, in: StR 61 p. 442, consid. 2; sentenza 2A.182/200 del 25 aprile 2003, in: ASA 73 p. 482, consid. 3.3.1).

D'altra parte, l'autorità fiscale controlla la dichiarazione d'imposta e procede alle indagini necessarie (articoli 204 cpv. 1 LT e 130 cpv. 1 LIFD). Di principio, può comunque confidare nel fatto che la dichiarazione è corretta e completa, per cui, senza particolari motivi, non è tenuta ad effettuare raffronti con gli atti di altri contribuenti né a cercare documenti complementari nell'incarto fiscale. Essa non deve comunque fondarsi sulla dichiarazione come se fosse un atto di autotassazione e deve considerare che nei relativi formulari non vanno inseriti solo dei dati di fatto, ma si pongono anche delle questioni puramente giuridiche. Un dovere di indagine complementare esiste per l'autorità di tassazione comunque solo se la dichiarazione contiene errori chiaramente evidenti, ossia manifesti. Lacune o imprecisioni semplicemente riconoscibili non bastano per ammettere che determinati fatti o mezzi di prova erano noti alle autorità già al momento della tassazione, rispettivamente per imputare loro la relativa conoscenza (sentenza 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 5.2; sentenza 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006, in: StR 61 pag. 442, consid. 2; sentenza 2A.182/2002 del 25 aprile 2003, in: ASA 73 p. 482, consid. 3.3.2-3.3.3; sentenza 2A.736/2004 del 24 giugno 2005, consid. 4.3; inoltre RtiD II-2008 n. 14t consid. 1.4.).

4. 4.1. Dal rapporto della DIF si evince che RI 1 era azionista di diverse società, di cui non aveva mai dichiarato la detenzione delle partecipazioni. Inoltre, le indagini della DIF hanno permesso di individuare l'esistenza di varie relazioni bancarie, presso diversi istituti di credito in Svizzera, delle quali il ricorrente era titolare o avente diritto economico. La sostanza sottratta all'imposizione ammontava a fr. 124'000.– all'inizio del 1991 ed è progressivamente cresciuta, fino a raggiungere l'importo di fr. 6'790'371.35 al principio del 2001. Il ricorrente non ha mai messo in discussione le risultanze di tale accertamento, che si fonda come detto sull'esito di perquisizioni e sequestri operati dalla DIF.

4.2. Secondo il rapporto della DIF, considerati le gravi

irregolarità riscontrate nell'allestimento dei conti annuali della _____, le affermazioni fatte dallo stesso contribuente, nell'interrogatorio cui è stato sottoposto, e i redditi realizzati da altre persone attive nello stesso settore, tutti i fondi versati sui conti non dichiarati, che sono emersi nell'indagine in questione, come pure i versamenti sul conto correntista della stessa società, sono stati ritenuti provenienti dagli apparecchi a pagamento installati a nome della _____. Gli importi confluiti sui conti bancari scoperti ed i versamenti sul conto correntista della società sono così stati considerati prestazioni valutabili in denaro di quest'ultima. Tale conclusione dell'autorità fiscale è stata contestata dall'insorgente, che ha invece sostenuto che i capitali in questione erano riconducibili a sostanza a lui già appartenente. 4.3. A quest'ultimo proposito, secondo un consolidato principio, infatti, nella procedura fiscale l'autorità di tassazione è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è il contribuente ad avere l'onere della prova per quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (sentenza del Tribunale federale n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006, in RtiD I-2007 n. 13t, consid. 3.2; DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; RtiD I-2006 n. 11t, consid. 4.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 416 con rinvii). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, tuttavia, si giustifica di esigere dal contribuente la prova del contrario di quanto sostiene l'autorità fiscale, quando la fattispecie ammessa da quest'ultima, sulla base di indizi precisi, è altamente verosimile (cfr. la sentenza del Tribunale federale dell'8 febbraio 1991, in ASA 60 p. 404 = RDAF 1993 p. 32, che concerne il caso di un veterinario, coinvolto in un provvedimento speciale d'inchiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, il quale sosteneva che, a causa di un'inondazione che aveva distrutto i suoi archivi, non poteva dimostrare di aver regolarmente pagato le imposte su onorari versatigli su un "conto speciale", creato proprio per sottrarre all'imposizione parte dei guadagni; cfr. anche le sentenze del 30 gennaio 2006, in RF 2006 p. 523, consid. 6.1, del

E. 30

aprile 1975, in ASA 44 p. 623, consid. 1b, e del 6 marzo 1969, in ASA 39 p. 288, consid. 3c). 4.4. Di fronte alle risultanze dell'inchiesta della DIF, che ha fatto emergere l'esistenza di numerosi conti bancari non dichiarati, sui quali sono confluiti importi di denaro rilevanti (fra il 1993 e il 2000, fr. 4'260'786.-), proprio negli anni in cui la società _____ gestiva un grande numero di apparecchi tipo slot-machine in numerosi esercizi pubblici del Cantone, la presunzione dell'autorità fiscale, secondo cui i capitali in questione costituiscono prestazioni valutabili in denaro della suddetta società a favore del ricorrente, appare semplicemente logica. Analoga conclusione si impone in relazione al finanziamento della stessa _____, che negli anni esaminati ha beneficiato di continui finanziamenti mediante versamenti sul conto correntista, che non possono che provenire a loro volta da guadagni relativi alla gestione delle slot-machines. Fra le prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili, rientrano infatti anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di prelevamento anticipato dell'utile (Gewinnvorwegnahme; cfr. Bernardoni/Duchini, La fiscalità dell'azienda, Agno 1998, p. 385). Essa sussiste per l'appunto quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (cfr. sentenza del Tribunale federale

n. 2A.2004/2006 del 22 giugno 2007, in RtiD I-2008 n. 15t, consid. 6 e giurisprudenza citata). 4.5. Per confutare la tesi dell' autorità fiscale, secondo cui gli importi versati sui conti bancari non dichiarati ed i versamenti sul conto correntista costituiscono prestazioni provenienti dagli apparecchi posati dalla _____, il ricorrente avrebbe dovuto documentare in modo ineccepibile l' origine di tali importi ed in particolar modo il fatto che essi provenissero da capitali esistenti in periodi fiscali precedenti. Il contribuente si è per contro limitato ad indicare alcuni ricavi ottenuti vendendo beni in anni piuttosto lontani (una lavanderia nel 1973, apparecchi nel 1981, un ristorante nel 1986, un appartamento nel 1989), senza peraltro spiegare perché tali importi dovrebbero identificarsi con i fondi depositati sui conti in discussione. Anche in relazione ai conti bancari, dei quali ha inviato estratti relativi ad anni precedenti quelli qui in esame (_____, _____, _____, _____), gli stessi non permettono di verificare in qual modo siano legati ai capitali pervenuti sui conti al centro degli accertamenti della DIF. Quest' ultima ha peraltro verificato che dai conti indicati sono usciti, negli anni dal 1989 al 1992, solo fr. 479'000.-. Nell' ipotesi più favorevole al ricorrente, sarebbe stato dunque solo tale importo a poter essere trasferito sui conti scoperti dall' autorità d' inchiesta, cosa che comunque non è stata provata. Analoghe considerazioni si impongono in relazione alla pretesa provenienza di capitali da mutui di terzi. Manca infatti ogni prova concreta non solo del fatto che gli importi che sarebbero stati mutuati al contribuente siano poi confluiti nei conti bancari di cui si discute, ma anche dell' esistenza in sé dei prestiti. Gli importi di maggior rilievo (rispettivamente di fr. 100'000.- e di fr. 2'800'000.-) sarebbero infatti stati versati da persone residenti all' estero. Sentito dalla DIF, il creditore della somma più elevata ha affermato, in particolare, di aver consegnato il denaro al ricorrente a contanti e di non disporre pertanto di alcun giustificativo del trasferimento. Ma anche il preteso debito nei confronti di una persona fisica domiciliata in Svizzera (fr. 200'000.-) è provato in modo tutt' altro che ineccepibile e, in ogni caso, non ne è dimostrata la connessione con i conti bancari di cui ci si occupa.

4.6. Nel quadro descritto, deve essere considerata segno di particolare benevolenza nei confronti del ricorrente la decisione dell' autorità di tassazione di ammettere “quale capitale proprio del contribuente, investito nell' attività delle macchinette, l' importo complessivo di fr. 600'000.-“, dettata dalla considerazione delle “difficoltà riscontrate dal contribuente nel raccogliere la documentazione a sostegno delle sue osservazioni, tenuto conto anche dello stato di salute e dell' età” (cfr. decisioni dell' UPS del 28 febbraio 2007, p. 1a). Per le ragioni precedentemente esposte, infatti, ed in particolar modo pensando alla circostanza che tutte le relazioni bancarie emerse nel corso dell' inchiesta della DIF non erano mai state dichiarate dal contribuente, vi sarebbero state le condizioni per considerare prestazioni valutabili in denaro tutti i capitali così scoperti, almeno fino a prova contraria. Invece, l' UPS ha voluto considerare capitale proprio la metà dei ricavi che l' insorgente aveva affermato di aver conseguito negli anni precedenti e cioè i seguenti: incasso vendita ristorante fr. 230'000.- incasso vendita appartamento fr. 92'000.- versamento del fratello fr. 260'000.- incasso vendita _____ fr. 500'000.- incasso vendita lavanderia fr. 130'000.-

4.7. Nello stesso ordine di idee, va ancora segnalato che già la DIF aveva rinunciato ad ulteriori aggiunte al reddito imponibile, pur avendo riscontrato altri investimenti intrapresi dal ricorrente mediante capitali non dichiarati. Si tratta, in particolar modo, dell' acquisto di una partecipazione sociale (fr. 76'000.-), dell' aumento di un prestito ad una società immobiliare (fr. 120'000.-) e dell' acquisto di un garage (fr. 35'000.-). A proposito di questi investimenti, la DIF ha

osservato che “dal momento che il contribuente, verosimilmente, disponeva di liquidità non investite, sia prima del periodo d’inchiesta che nel corso dello stesso, la DIF ritiene che tali investimenti possano essere stati finanziati per mezzo di tali liquidità e non propone quindi aumenti del reddito imponibile”. Un discorso analogo va fatto anche per altre uscite documentate dal ricorrente, cioè per gli ingenti prestiti ai ristoratori (fr. 950'000.–), per le spese legate alle società (fr. 155'000.–), per l’aumento del conto correntista di un’altra società (fr. 80'000.–) e per spese legali (fr. 105'436.–). E, soprattutto, per gli investimenti nell’acquisto di slot-machines, su cui si ritornerà nel seguito nella motivazione (fr. 1'300'000.–). Come sottolineato nella decisione impugnata, tutte queste uscite finanziarie, sommate ai 600'000 franchi già ricordati, portano l’importo non considerato nella decisione di recupero d’imposta a ben 3'421'436 franchi, importo che eccede ampiamente il patrimonio che lo stesso ricorrente ha ammesso di aver posseduto.

5. 5.1. Nel ricorso dapprima e nel corso dell’udienza tenutasi dinanzi alla Camera di diritto tributario poi, il contribuente ha chiesto che siano sentiti dei testi, per confermare alcuni degli aspetti su cui già ci si è soffermati. In particolare, si tratterebbe delle persone seguenti: · _____ ed _____, per confermare le perdite subite dal ricorrente con la gestione delle slot-machines nel corso degli anni '90; · _____, per confermare il mutuo fatto al ricorrente e la sua destinazione; · _____, per confermare la vendita da parte del ricorrente delle azioni della società immobiliare _____ SA, di Lugano, per “almeno fr. 400'000.–”.

5.2. È vero che per gli articoli 115 LIFD e 188 LT le prove offerte dal contribuente devono essere ammesse nella misura in cui siano idonee ad accertare fatti rilevanti per la tassazione. Ma, come emerge dallo stesso testo delle disposizioni in questione, l’ammissione delle prove sottostà a due condizioni: · i mezzi di prova offerti devono riferirsi a fatti rilevanti per la tassazione; · i mezzi di prova devono essere idonei a provare tali fatti (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea/Francoforte 2008, vol. I, tomo 2a, n. 4 ad art. 115 LIFD, p. 190). La giurisprudenza concede infatti all'autorità di effettuare un apprezzamento anticipato delle prove offerte e di rinunciare ad assumere i mezzi il cui presumibile risultato non apporterebbe nuovi chiarimenti (Tribunale federale, n. 2P.321/2003 e 2A.599/2003 del 27 ottobre 2004, consid. 4.1.; 26 febbraio 1996 in re L. F.-T.; 19 giugno 1992 in re G.F., con riferimenti; inoltre DTF 120 Ib 224 consid. 2b p. 229 e richiami; DTF 115 Ia 11 consid. 3a e riferimento; StR 49/1994 p. 426 consid. 5b; Häfliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berna 1985, p. 140).

5.3. L’audizione testimoniale delle persone indicate nel ricorso non porterebbe alcun chiarimento idoneo a sovvertire le conclusioni cui si perviene esaminando la copiosa documentazione agli atti. Come detto, infatti, alla luce delle risultanze dell’inchiesta condotta dalla DIF, si giustifica la presunzione che tutti i capitali confluiti sui conti bancari non dichiarati costituiscano prestazioni valutabili in denaro della _____ SA, a meno che il contribuente non provi che le somme in questione non provengano da altre fonti. Nessuna delle testimonianze proposte è suscettibile di apportare la prova necessaria ed in particolare di documentare che gli eventuali mutui ricevuti ed i ricavi delle vendite indicate siano poi andati ad alimentare uno o più dei conti individuati dall’autorità.

5.4. A riguardo delle prove offerte dal ricorrente, va ancora fatta una precisazione. Il diritto delle imposte dirette non prevede alcun obbligo di testimoniare né la possibilità di testimonianza volontaria. Le sole eccezioni sono previste nell’ambito della procedura per delitti fiscali, che è disciplinata dal diritto processuale penale dei Cantoni, e dei provvedimenti speciali d’inchiesta dell’AFC (art. 190 ss. LIFD). Le leggi tributarie federale e cantonale si limitano a porre a carico dei

terzi degli obblighi di rilasciare attestazioni (art. 127 LIFD; art. 201 LT), di informare (art. 128 LIFD; art. 202 LT) e di comunicare (art. 129 LIFD; art. 203 LT), la cui violazione è sanzionata come violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD; art. 257 LT). In certi casi possono entrare in considerazione informazioni comunicate volontariamente da terze persone private, cioè non obbligate a collaborare, che di solito vengono chiamate direttamente dal contribuente. Il valore probatorio di simili informazioni deve essere valutato con prudenza, in considerazione del fatto che non vi è un obbligo legale di informare. Del resto, spesso non si può neppure escludere che le informazioni vengano rilasciate solo per compiacenza nei confronti del contribuente (Zweifel, op. cit., art. 115 LIFD, n. 29, pp. 197). Tali considerazioni rendono le prove offerte dal ricorrente ancor meno significative, proprio in considerazione della scarsa efficacia probatoria che dovrebbe essere loro riconosciuta nell'ambito della procedura in questione.

6. 6.1. Un'ulteriore censura del ricorrente concerne la mancata considerazione degli ammortamenti sugli apparecchi installati, che sarebbe invece stata necessaria, soprattutto considerando i diversi cambiamenti legislativi intervenuti negli anni in esame, che hanno comportato una totale perdita di valore delle macchine, a causa del divieto di installazione delle stesse.

6.2. A tale proposito, le considerazioni dell'insorgente in relazione al carattere privato o commerciale delle slot-machines appaiono poco pertinenti. Come rileva l'autorità fiscale nella sua decisione, infatti, gli apparecchi in questione appartenevano alla _____ e non personalmente al contribuente. Essi figurano quindi nel bilancio della società, la quale del resto chiedeva l'autorizzazione per l'installazione all'autorità cantonale competente. Stando così le cose, non si comprende come il ricorrente possa pretendere che la prestazione valutabile in denaro che gli è imputata sia diminuita degli ammortamenti sui beni commerciali della società. Nella misura in cui egli intendesse in tal modo contestare il calcolo dell'imposta della società, è evidente che non sarebbe legittimato a farlo, né del resto vi sarebbero le condizioni per riaprire le tassazioni di periodi fiscali per i quali le relative decisioni sono già passate in giudicato.

6.3. In relazione alla stessa questione, nel rapporto della DIF si afferma anche che "nel 1996 sui conti bancari non dichiarati di cui il signor RI 1 era avente diritto economico, non sono affluiti fondi". La spiegazione offerta dal rapporto è che "presumibilmente... nello stesso periodo, il contribuente ha acquistato un quantitativo importante di apparecchi d'intrattenimento..., apparecchi non contabilizzati dalla _____". Ebbene, la DIF precisa di non avere considerato tali importi come una prestazione valutabile in denaro, "poiché sono comunque stati utilizzati per acquistare attivi – non contabilizzati – utilizzati dalla _____". Come precisa ulteriormente lo stesso rapporto, gli importi aggiunti al reddito imponibile del ricorrente sono costituiti unicamente da quanto confluito sui conti bancari emersi e dagli investimenti che hanno finanziato il conto correntista della società, mentre non comprendono i redditi, a loro volta non contabilizzati dalla società, "prelevati dall'azionista e reinvestiti per coprire costi della _____, per esempio acquistando apparecchi d'intrattenimento, a loro volta non contabilizzati" (rapporto del 14 febbraio 2006, pp. 16-17). Nella decisione su reclamo impugnata, l'importo per l'acquisto degli apparecchi in questione viene commisurato in fr. 1'300'000.–. Nelle sue osservazioni al ricorso del 16 febbraio 2009, la Divisione delle contribuzioni argomenta che "a ben vedere, anche gli importi utilizzati per l'acquisto di macchinette non contabilizzati... avrebbero dovuto entrare a far parte del calcolo della prestazione valutabile in denaro" e precisa che "ciò non è avvenuto per non aggravare ulteriormente la situazione del contribuente".

6.4. Dagli stralci che precedono risulta dunque che nel 1996 il ricorrente ha pure beneficiato di prestazioni valutabili in denaro,

provenienti dalla mancata registrazione dei ricavi delle _____ della _____, ma ha impiegato tale importo per acquistare degli altri apparecchi. Per il fatto che questi ultimi non sono poi stati messi a bilancio nei conti della società, non sono evidentemente stati ammortizzati. Né sono stati messi a bilancio dal contribuente stesso, se – come sembra fare il ricorrente – si volesse considerare che egli abbia a sua volta gestito un'attività indipendente nello stesso settore, con suoi attivi. Anche da questo punto di vista, la pretesa di diminuire l'ammontare delle prestazioni imponibili per tener conto degli ammortamenti sulle slot-machines appare inammissibile. Infatti, un simile ragionamento avrebbe avuto senso tutt'al più qualora il ricorrente avesse dichiarato le prestazioni valutabili in denaro, servite per l'investimento in questione ed avesse poi messo a bilancio gli apparecchi acquistati. Oppure, in alternativa, se, dichiarate le prestazioni della società, il contribuente avesse poi venduto le macchine a quest'ultima. 6.5. In nessun modo è possibile condividere il ragionamento del ricorrente, nelle sue, a tratti confuse, considerazioni intorno alla natura privata o commerciale degli apparecchi e alla concessione degli ammortamenti sugli stessi. 7. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 10'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.– per un totale di _____ fr. 10'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ Il segretario: _____

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