

## TI\_GERICHTE 80.2009.179 vom 3. Dezember 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-12-03, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2009.179](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.179)

FR: TI\_GERICHTE 80.2009.179 du 3 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2009.179 del 3 dicembre 2009

### Regeste

Sottrazione e recupero d'imposta: garanzie processuali, applicazione art. 6 CEDU, in dubio pro reo, stima degli elementi sottratti, diritto di tacere, valutazione anticipata delle prove

### Erwägungen

#### E. 12

aprile 2007 la Divisione affari penali e inchieste (DAPI) dell'AFC chiudeva l'inchiesta fiscale speciale e trasmetteva all'accusato ed all'CO 1 il proprio rapporto. Rilevato che RI 1 aveva svolto diverse attività, utilizzando varie strutture societarie, il rapporto sottolineava che egli aveva conseguito ingenti guadagni non dichiarati al fisco. La sottrazione d'imposta si riferiva in parte alle attività esercitate tramite la sua \_\_\_\_\_ ed altre società, con sede in Svizzera ed all'estero. Come era già stato accertato dalla magistratura italiana, tali strutture erano state impiegate nel quadro di reati fiscali contro l'erario italiano, mediante l'emissione di fatture per prestazioni in parte inesistenti. L'inchiesta della DAPI aveva permesso di verificare che l'accusato aveva presentato dei conti annuali incompleti, avendo ommesso in particolare di registrare le operazioni svolte mediante conti bancari fiduciari. La DAPI aveva inoltre accertato che l'accusato era avente diritto economico di una società panamense (\_\_\_\_\_), cui erano intestate alcune relazioni bancarie non dichiarate, come pure di una società con sede a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), a sua volta titolare di conti bancari, anche se in questo secondo caso dai documenti risultava che avente diritto economico era la suocera \_\_\_\_\_. Per l'imposta federale diretta (IFD), gli importi sottratti erano così commisurati: periodo fiscale 1993/94 Fr. prescrizione intervenuta periodo fiscale 1995/96 ripresa per \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 2'950'000 ripresa per \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 460'000 importo da aggiungere ai redditi già imposti fr. 3'410'000 periodo fiscale 1997/98 ripresa per questione \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 4'510'000 ripresa per questione \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 431'150 importo da aggiungere ai redditi già imposti (media annua) fr. 4'941'150 periodo fiscale 1999/2000 \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 385'000 \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 31'300 \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 180'000 ripresa per attività in ambito telefonico (media annua) fr. 588'350 importo da aggiungere ai redditi già imposti (media annua) fr. 1'184'650 periodo fiscale 2001/2002 \_\_\_\_\_ (media annua) fr. 184'450 ripresa per attività in ambito telefonico (media annua) fr. 510'250 importo da aggiungere ai redditi già imposti (media annua) fr. 694'700 Per la commisurazione della multa, la DAPI proponeva l'importo equivalente ad una volta l'imposta sottratta. L'autorità federale contestava all'accusato anche dei reati di partecipazione e dei delitti fiscali. D. L'11 maggio 2007, RI 1 presentava le sue osservazioni al rapporto della DAPI, invocando il rispetto dei principi previsti nelle procedure di carattere penale ed in particolar modo del principio in dubio pro reo. Chiedeva inoltre che la procedura fosse sospesa fino alla conclusione del procedimento penale e

postulava diversi complementi istruttori. La DAPI prendeva posizione con scritto del 6 luglio 2007, contestando dapprima di aver posto l'onere della prova a carico dell'imputato, essendo le sue constatazioni "certe". Quanto alla postulata sospensione, si rimetteva alla valutazione dell'autorità cantonale. Infine respingeva le richieste di ulteriori atti di inchiesta in base ad un apprezzamento anticipato delle prove. E. Il 2 aprile 2009, l'CO 1 notificava a RI 1 le decisioni concernenti il recupero d'imposta e le multe per sottrazione d'imposta. Per quanto attiene alla sostanza sottratta, conformemente al rapporto della DAPI la commisurava come segue: 01.01.1993 fr. 8'800'000 deposito \_\_\_\_\_ (valutato) 01.01.1999 fr. 10'105'173 deposito \_\_\_\_\_. In relazione alla contestazione del domicilio in Svizzera, l'autorità cantonale osservava che, tenuto conto degli obblighi procedurali posti a carico del contribuente, quest'ultimo non poteva che essere considerato illimitatamente imponible nei periodi litigiosi. L'UPS precisava inoltre che i guadagni incassati con la \_\_\_\_\_ non erano considerati nella decisione. Il recupero d'imposta cantonale e comunale per gli anni dal 1993 al 2002 ammontava a fr. 8'255'599.30, compresi gli interessi di ritardo; le multe per sottrazione d'imposta (per il periodo dal 1995 al 2002) erano commisurate in fr. 5'734'263.35. Per l'IFD, l'ammontare del recupero e la multa erano stabiliti in fr. 5'801'860.20, compresi gli interessi di ritardo. F. L'accusato impugnava le suddette decisioni con reclamo del 3 aprile 2009, contestando l'omissione dell'assunzione delle prove già richieste nelle osservazioni al rapporto della DAPI, cioè accertamenti in merito al domicilio legale del contribuente dopo la separazione e l'inoltro di una rogatoria in Italia per acquisire una perizia e delle sentenze, allo scopo di verificare l'esatta entità degli importi percepiti dai clienti \_\_\_\_\_. L'UPS respingeva il reclamo con decisione del 3 dicembre 2009. In relazione ai guadagni conseguiti dal reclamante mediante la \_\_\_\_\_, l'autorità fiscale argomentava che il rapporto della DAPI aveva ricostruito i flussi finanziari e che le spiegazioni fornite dal contribuente per sostenere di non aver conseguito alcun reddito non potevano esser prese in considerazione "in quanto mai documentate". Una rogatoria per acquisire la documentazione indicata sarebbe stata pertanto superflua. Quanto al domicilio, l'UPS sottolineava che l'accusato non aveva provato di averlo trasferito all'estero e che comunque la prova che i rapporti con la moglie erano proseguiti anche dopo la separazione legale era rappresentata dal loro arresto avvenuto nel 2008 per contrabbando di sigarette. In ogni caso, l'accusato sarebbe stato imponible in Svizzera, dove aveva svolto le sue attività. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula, in via principale, l'annullamento delle decisioni di recupero d'imposta e di multa e, in via subordinata, il rinvio degli atti all'autorità fiscale per supplementi d'inchiesta, in particolare per l'inoltro di una rogatoria in Italia. L'insorgente contesta dapprima la tesi dell'autorità fiscale, che ha escluso l'applicabilità alla procedura di recupero e di contravvenzione delle garanzie dell'art. 6 CEDU. Per quanto concerne l'assoggettamento in Svizzera nei periodi fiscali oggetto del procedimento dopo il 1997, il ricorrente censura le argomentazioni dell'autorità fiscale, rilevando che la separazione dalla moglie non esclude che egli abbia mantenuto "rapporti ottimali" con lei. In ogni caso, l'onere della prova sarebbe a carico dell'autorità, secondo l'art. 6 CEDU. Il ricorrente contesta poi nuovamente la ricostruzione dei fattori imponibili relativi alla questione \_\_\_\_\_, per il fatto che non terrebbe conto della restituzione ai clienti italiani, come documentato da una perizia già agli atti e come potrebbe essere verificato mediante l'assunzione di mezzi di prova per via rogatoriale. Infine, l'accusato censura la ricostruzione dei fatti relativi ai conti bancari intestati alla \_\_\_\_\_ e alla \_\_\_\_\_, lamentando un'ulteriore inversione dell'onere della prova. H. Nelle sue osservazioni del 1°

febbraio 2010, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso.

Il ricorrente ha replicato in data 18 febbraio 2010.

L'autorità fiscale infine ha presentato una duplica il 1° marzo 2010. Delle rispettive considerazioni si dirà in seguito, in quanto necessario. Diritto 1. 1.1. Le decisioni impugnate hanno per oggetto il recupero dell'imposta, che secondo l'autorità fiscale il ricorrente ha sottratto nei periodi fiscali dal 1993 al 2002. Inoltre, per i periodi fiscali a partire dal 1995, al contribuente è stata pure inflitta una multa per sottrazione d'imposta. 1.2. L'autorità fiscale può ritornare su una propria decisione cresciuta in giudicato se sono adempiuti i presupposti per il recupero 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; CDT n.132 del 23 giugno 1994 in re E.M.; CDT n. 80.97.00218 del 10 febbraio 1998 in re M.L.B.). 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. Bernasconi, *Contravvenzioni e delitti fiscali*, Lugano 1986, p. 36 s.). 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). 1.3. Per gli articoli 258 cpv. 1 LT e 175 cpv. 1 LIFD 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 fino a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata fino al triplo dell'imposta sottratta (art. 258 cpv. 2 LT e art. 175 cpv. 2 LIFD). Se il contribuente denuncia spontaneamente la sottrazione prima che essa sia nota all'autorità fiscale, la multa è ridotta a un quinto dell'imposta sottratta (art. 258 cpv. 3 LT e art. 175 cpv. 3 LIFD). 2. 2.1. Il primo aspetto litigioso concerne l'applicazione delle garanzie procedurali previste dall'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101). L'insorgente ritiene infatti che la procedura che ha condotto alla decisione impugnata sia una "procedura istruttoria di carattere penale", nel cui ambito devono trovare applicazione i diritti garantiti dall'art. 6 CEDU. Di diverso avviso l'autorità resistente, la quale sottolinea che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'art. 6 CEDU non trova applicazione nelle procedure di recupero d'imposta. Ne discenderebbe la conseguenza che resta in vigore l'obbligo di collaborazione del contribuente. 2.2. In due casi concernenti la Svizzera, già nel 1997 la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha riconosciuto che i procedimenti di contravvenzione per sottrazione d'imposta si devono considerare di carattere penale (cfr. le decisioni del 29 agosto 1997, n. 19958/92 e n. 20919/92, Reports 1997-V; v. anche Mini, *La compatibilità di alcune disposizioni di diritto penale fiscale svizzero con la CEDU*, in RtiD II-2004, pp. 487-504, p. 488; Oesterhelt, *Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren*, in ASA 75/2007, pp. 593-631, p. 601 ss.). Di conseguenza, nella procedura di contravvenzione per sottrazione d'imposta si applicano le garanzie del procedimento penale, fra le quali la presunzione d'innocenza (DTF 121 II 273 consid. 3). 2.3. In una sentenza del 2001, la Corte europea dei diritti umani ha poi stabilito che il tentativo delle autorità svizzere di costringere un contribuente a dare informazioni nell'ambito di un procedimento per sottrazione d'imposta costituisce una violazione della

CEDU (sentenza n. 31827/96 del 3 maggio 2001 della Corte europea dei diritti dell'uomo). Il ricorrente, un maestro di sci in pensione, aveva omesso di dichiarare fra il 1979 e il 1985 alcuni investimenti patrimoniali ed i relativi redditi. Nell'ambito del procedimento di contravvenzione per sottrazione d'imposta, aveva rivelato l'ammontare degli importi sottratti ma si era però rifiutato di produrre la documentazione richiestagli dall'autorità di tassazione. Per questo diniego era stato sanzionato, dapprima con una multa di fr. 1000.–, che era passata in giudicato, e poi con una di fr. 2000.–. La Corte ha ribadito che, sebbene tale articolo non lo menzioni espressamente, il diritto di tacere e di non contribuire alla propria incriminazione costituiscono norme internazionali generalmente riconosciute, che sono al centro della nozione di processo equo garantita dall'art. 6 § 1 CEDU. In particolare, il diritto di non contribuire alla propria incriminazione presuppone che le autorità cerchino di fondare la loro argomentazione senza ricorrere a mezzi di prova ottenuti con la costrizione o con pressioni. Ponendo l'accusato al riparo da una coercizione abusiva da parte dell'autorità, la garanzia in questione si prefigge di evitare errori giudiziari ed a tutelare il risultato voluto dall'art. 6 CEDU (sentenza n. 31827/96 del 3 maggio 2001, § 64; cfr. anche Pedrolì, *Gli accordi bilaterali II e lo scambio di informazioni fiscali: 2. Gli accordi sull'associazione a Schengen e contro la frode*, Manno 2005, p. 60; Mini, *op.cit.*, pp. 493-494; inoltre la sentenza CDT n. 80.2006.128 del 23 gennaio 2007 in RtiD II-2007 n. 18t consid. 3.3.). 2.4. È vero, come sostiene la Divisione delle contribuzioni nelle sue osservazioni, che le stesse garanzie non si applicano nell'ambito della procedura di recupero d'imposta. Secondo il Tribunale federale, il recupero d'imposta costituisce 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). Il Tribunale federale ha inoltre escluso 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 (cfr. anche le sentenze del Tribunale federale del 23 agosto 2010 n. 2C\_51/2010 consid. 2.2 e del 23 febbraio 2006 n. 2A.480/2005, in RF 2006 p. 372 consid. 2.4.1.). 2.5. Nel caso in esame, le procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione sono tuttavia state congiunte fin dall'inizio e le decisioni dell'autorità fiscale, in cui esse sono sfociate, concernono sia l'aspetto puramente fiscale sia quello penale. È pertanto evidente che le garanzie processuali in discussione debbano essere osservate, poiché altrimenti basterebbe affiancare al procedimento penale quello finalizzato al recupero dell'imposta sottratta per far venir meno la tutela prevista dalla CEDU (cfr. anche Bezgovsek, *Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Vefahren*, Zurigo 2002, p. 344). 3. 3.1. Stabilito che il procedimento nei confronti del ricorrente sottostà alle garanzie previste dall'art. 6 CEDU per le "accuse penali", si tratta di stabilire in quale modo ciò

condizioni la procedura in corso. L'insorgente ritiene in particolar modo che l'autorità fiscale abbia violato i principi *nemo tenetur* e *in dubio pro reo*. 3.2. 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 recupero 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 recupero, 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 recupero, 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 recupero 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) (cfr. la sentenza CDT n. 80.2008.119 del 25 novembre 2009 consid. 2.4.). 3.3. Il principio *in dubio pro reo*, ricavato dalla presunzione d'innocenza, è una regola concernente anzitutto l'onere della prova, che impone all'autorità d'accusa di provare la colpevolezza dell'accusato, al quale per contro non può essere imposto di dimostrare di non essere colpevole. Quale regola concernente la valutazione delle prove, implica inoltre che l'autorità penale non può dichiararsi convinta di una ricostruzione dei fatti sfavorevole all'imputato quando, secondo una valutazione oggettiva del materiale probatorio, sussistono dubbi (DTF 127 I 38 consid. 2a). Dalla presunzione d'innocenza e dal principio *in dubio pro reo* che ne deriva discende anche la regola per cui la multa tributaria non può fondarsi su elementi di fatto che, in base ad una valutazione oggettiva dell'insieme delle prove, è dubbio che si siano verificati oppure appaiono solo verosimili. Se le autorità fiscali accertano dei fatti che fondano l'obbligo fiscale solo ad un livello di verosimiglianza, senza invece giungere alla convinzione che essi si siano verificati, tali elementi di fatto non possono costituire il fondamento per una multa tributaria. Ciò non esclude tuttavia che l'ammontare dei fattori di reddito e di sostanza sottratti all'imposizione possa essere stabilito mediante una stima, nel quadro della valutazione delle prove, se in tal modo è possibile accertarlo con una sufficiente certezza, poiché la stima rappresenta una forma particolare di prova indiziaria (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 21 giugno 2010 n. 2C\_632/2009 consid. 2.4.2, con riferimento alla sentenza del 13 luglio 2001 n. 2A.572/1999 consid. 5d). 4. 4.1. Il ricorrente contesta in primo luogo di essere stato assoggettato alle imposte dirette in Svizzera, nei periodi fiscali che sono oggetto del procedimento litigioso. Sostiene infatti di essersi separato dalla moglie il 17 ottobre 1997 e di aver lasciato contestualmente il

domicilio in Svizzera, per costituirne uno nuovo a \_\_\_\_\_ con la sua nuova compagna.

4.2. Il Tribunale federale ha già stabilito che, se un contribuente costituisce un domicilio in Svizzera e riconosce di esservi illimitatamente imponibile, non può più contestare l'assoggettamento all'imposta nelle procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione per sottrazione d'imposta. La contestazione del domicilio a tale momento costituisce infatti un venire contra factum proprium, cioè una violazione della buona fede (cfr. ASA 53 p. 191 = RF 1984 p. 611 = RDAF 1986 p. 15, consid. 2; inoltre la sentenza inedita del 17 maggio 1995, n. 2P.43/1993, citata da Arnold/Meier/Spinnler, *Steuerpflicht bei Auslandsbezug*, in ASA 70/2001 p. 10, nota a piè di pagina 30).

4.3. Nella fattispecie, l'accusato è stato domiciliato a \_\_\_\_\_ fino al 9 ottobre 2001, quando ha comunicato all'autorità comunale la sua partenza per l'estero. In tutti i periodi fiscali fino a tale momento, ha inoltrato le dichiarazioni d'imposta ed ha ricevuto, senza contestarle, le rispettive decisioni di tassazione. Nel rispetto del principio della buona fede, si deve pertanto ammettere che egli è stato assoggettato illimitatamente all'imposta nel Canton Ticino ed in Svizzera fino al 9 ottobre 2001. Del resto, egli non dimostra in qual modo una simile conclusione sarebbe in contrasto con l'art. 6 CEDU.

4.4. Peraltro, pare ben difficile negare che il ricorrente fosse effettivamente assoggettato alle imposte in Svizzera negli anni in discussione. Oltre ad esercitarvi le sue attività lucrative, la sua famiglia vi risiedeva – in particolare la figlia minore, che ha frequentato le scuole dell'obbligo e il liceo nel \_\_\_\_\_ –, vi era proprietario di una villa lussuosa, con un'ampia autorimessa dove conservava le automobili che formavano la sua collezione, e vi deteneva ed amministrava l'importante patrimonio. Il solo argomento su cui si fonda la tesi del ricorrente è rappresentato dalla sua separazione dalla moglie, documentata da una risposta di causa del 1998. Dagli atti non risulta tuttavia che egli abbia lasciato il domicilio in seguito alla separazione. Anzi, la circostanza che sia stata la moglie a trasferirsi a \_\_\_\_\_ induce a ritenere che la casa di \_\_\_\_\_ sia rimasta il centro degli interessi dell'accusato. Né si possono trarre conclusioni decisive dall'ordinanza del giudice delle indagini preliminari (GIP) di \_\_\_\_\_, che concerne gli arresti domiciliari in relazione all'indagine in corso a quel momento contro il ricorrente. È infatti evidente che quest'ultimo, per poter beneficiare della misura degli arresti domiciliari, avesse bisogno di un domicilio in Italia; come si vede dall'ordinanza del giudice, lo ha trovato "presso \_\_\_\_\_". Cosa che non basta ancora a dimostrare che vi abbia anche trasferito il centro degli interessi vitali.

4.5. Per quanto concerne l'assoggettamento in Svizzera e nel Canton Ticino nei periodi fiscali in discussione, le decisioni impugnate non possono che essere confermate.

5. 5.1. Il ricorso censura quindi la ricostruzione dei fattori imponibili non dichiarati, che si riferiscono alla \_\_\_\_\_ A suo avviso, l'autorità fiscale avrebbe ignorato le risultanze di una relazione, da lui prodotta, che dimostrerebbe che, in base all'esito dei procedimenti penali italiani, tutti gli importi provenienti dalle attività di sovrapproduzione di \_\_\_\_\_ erano stati rimborsati ai clienti italiani.

5.2. Come anticipato in narrativa, la questione \_\_\_\_\_ si riferisce ad un'inchiesta penale condotta dalla magistratura italiana. La società in questione, insieme ad altre strutture societarie riconducibili all'accusato, erano state impiegate nel quadro di reati fiscali contro l'erario italiano, mediante l'emissione di fatture per prestazioni in parte inesistenti. Riassumendo, le società di diritto italiano \_\_\_\_\_ srl, \_\_\_\_\_ srl e \_\_\_\_\_ 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 suddette società pubblicitarie appaltavano alla \_\_\_\_\_

svizzera (fino al 1996) ed alla \_\_\_\_\_ SA di \_\_\_\_\_ (BVI) l'esecuzione di parte dei servizi promessi. Lo scopo di tali ulteriori contratti era di ostacolare la verifica, da parte del fisco italiano, dell'effettiva fornitura delle prestazioni pattuite, da parte delle società cui erano stati attribuiti gli appalti in questione. In tal modo, i fondi dei clienti italiani potevano essere trasferiti sui conti bancari svizzeri. Come sottolinea la DAPI nel suo rapporto, i versamenti che le società italiane \_\_\_\_\_ srl, \_\_\_\_\_ srl e \_\_\_\_\_ srl facevano alla \_\_\_\_\_ svizzera non venivano registrati contabilmente da quest'ultima, poiché incassati su conti bancari ritenuti fiduciari. Di conseguenza, il fisco elvetico non ne era a conoscenza. Non avendo registrato i ricavi in questione, la \_\_\_\_\_ svizzera doveva a questo punto dimostrare tuttavia di disporre delle risorse necessarie per sostenere i propri costi. A tal fine, stipulava dei contratti simulati, che le permettevano di giustificare l'origine dei fondi contabilizzati come ricavi, senza destare sospetti o rivelare l'esistenza dei conti bancari fiduciari e delle operazioni bancarie su di essi avvenute. Le società che concludevano i contratti simulati erano legate a loro volta a RI 1 oppure al suo partner in affari e amico \_\_\_\_\_. Una minima parte dei fondi versati sui conti bancari "fiduciari" era utilizzata per saldare le fatture regolarmente emesse e contabilizzate dalla \_\_\_\_\_ svizzera. L'accusato usava il resto dei fondi per coprire le spese causate dal meccanismo di fatturazione di prestazioni inesistenti e per la restituzione di una parte degli importi incassati agli organi delle società italiane che avevano versato gli onorari, mantenendo per sé un utile adeguato. 5.3. L'inchiesta della DAPI ha permesso di verificare che l'accusato ha presentato dei conti annuali incompleti, avendo omesso in particolare di registrare le operazioni svolte mediante conti bancari fiduciari. I conti della \_\_\_\_\_ registravano infatti, quali ricavi, gli importi documentati dai contratti simulati conclusi con le società controllate dal ricorrente e dal suo amico \_\_\_\_\_. I ricavi in discussione erano commisurati in funzione della copertura dei costi della società e del conseguimento di un utile adeguato. La contabilità relativa invece alla gestione dei conti bancari fiduciari dell'accusato è stata ricostruita a posteriori da una società di consulenza internazionale (\_\_\_\_\_), su ordine dello stesso ricorrente, per esser messa a disposizione degli inquirenti italiani. I ricavi sono costituiti da tutte le fatture indirizzate alle tre società italiane \_\_\_\_\_ srl, \_\_\_\_\_ srl e \_\_\_\_\_ srl e ad altri clienti, mentre le uscite sono rappresentate dai costi e dai prelevamenti a contanti. Per quanto attiene alla questione sollevata nel ricorso, gli importi restituiti mediante bonifico bancario agli organi delle società clienti finali italiane, figurano nella ricostruzione dei conti alla voce "resi". Il rapporto della DAPI sottolinea, in questo contesto, che una parte delle restituzioni in questione è avvenuta su conti cifrati. La totalità delle restituzioni ammonta mediamente alla metà delle entrate totali dell'anno preso in considerazione. Per esempio, nel 1993 i "resi" sono pari a fr. 12'220'241.- su entrate totali di fr. 25'296'088.-; nel 1994, sono fr. 15'193'313.- su fr. 31'493'574.-; nei sette anni fra il 1992 e il 1998, le entrate complessive sono state pari a fr. 198'826'114.- e le restituzioni sono state di fr. 89'912'257.-. 5.4. Fra le uscite devono poi essere considerati i prelevamenti a contanti, che si aggiungono ai "resi". Tali prelevamenti sono serviti sia a pagare costi economicamente giustificati sia per restituzioni agli organi dei clienti italiani ed infine per versamenti a favore delle persone che hanno ideato il meccanismo di fatturazione di prestazioni inesistenti, fra le quali figura l'insorgente. Tali importi rappresentano circa un quarto dell'insieme delle uscite verificate; nei sette anni, si tratta di un ammontare complessivo di fr. 45'142'771.-, su uscite totali pari a fr. 198'669'646.-. Ebbene, la DAPI ha proceduto ad una minuziosa ricostruzione della destinazione di tali prelevamenti, decidendo infine di aggiungere agli elementi già dichiarati

dall'accusato, oltre agli importi direttamente bonificati ai suoi familiari, solo quei prelevamenti che sono stati destinati al finanziamento di oggetti o spese riconducibili a RI 1 e ai suoi familiari. Da tali importi ha poi dedotto l'ammontare della multa inflittagli dalla magistratura italiana. Questo è dunque il calcolo dei redditi imponibili che sono oggetto del recupero d'imposta: Anno Bonifici ai familiari Prelievi a contanti Multa e spese totale 1992 fr. 1'850'000 fr. 1'850'000 1993 fr. 2'800'000 fr. 2'800'000 1994 fr. 159'022 fr. 2'950'000 fr. 3'100'000 1995 fr. 159'645 fr. 3'450'000 fr. 3'600'000 1996 fr. 28'036 fr. 5'400'000 fr. 5'420'000 1997 fr. 850'000 fr. - 80'000 fr. 770'000 1998 fr. 600'000 fr. - 600'000 fr. 0 1999 fr. 100'000 fr. - 100'000 fr. 0 Per quanto attiene ai bonifici ai familiari, si tratta di bonifici a debito dei conti bancari, di cui è stata beneficiaria la moglie dell'accusato, negli anni 1994, 1995 e 1996. Quanto ai prelievi a contanti, come già accennato, la DAPI ha ricostruito con acribia l'impiego di tali capitali ed ha proceduto al recupero di quei soli redditi che sono risultati legati al suo tenore di vita personale. Queste in estrema sintesi le destinazioni dei prelievi che sono stati considerati dalla DAPI: · simulazione di un prestito da parte di \_\_\_\_\_ (moglie dell'accusato), nel 1992; · pigioni simulate pagate alla \_\_\_\_\_; · pigioni simulate pagate alla \_\_\_\_\_; · finanziamenti alla \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_; · finanziamenti alla \_\_\_\_\_; · finanziamenti a favore del conto \_\_\_\_\_; · finanziamento della costruzione di Villa \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_; · finanziamento della \_\_\_\_\_ srl di \_\_\_\_\_; · finanziamento della \_\_\_\_\_ srl; · finanziamento della proprietà immobiliare in \_\_\_\_\_; · acquisto e riparazione di automobili ed imbarcazioni; · finanziamento di altri conti bancari di cui l'accusato o la moglie erano beneficiari economici; · diverse operazioni relative a RI 1; · versamenti su conti bancari della \_\_\_\_\_ Ltd.; · pagamenti tramite la \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Si tratta in totale, sull'arco di otto anni, di un ammontare di 18 milioni di franchi, quando si è detto che i prelevamenti in contanti, solo fra il 1992 e il 1998, superavano i 45 milioni. 5.5. L'insorgente ritiene che l'autorità fiscale abbia rovesciato l'onere probatorio, violando in tal modo l'art. 6 CEDU, per il fatto che avrebbe escluso l'esistenza di "pagamenti all'estero compensabili con prelievi a debito dei conti svizzeri", cosa che invece potrebbe essere dimostrata acquisendo per via rogatoriale degli atti relativi ai procedimenti penali italiani. La tesi ricorsuale è supportata da una perizia, che il ricorrente ha commissionato al dott. \_\_\_\_\_, per verificare l'esito delle risultanze dei procedimenti penali. Il perito sostiene che le restituzioni complessive a favore dei clienti italiani sarebbero ammontate ad "un importo complessivo (derivante da false fatturazioni) 'non inferiore' a oltre 169 miliardi di lire". A tale riguardo deve essere dapprima sottolineato che, diversamente dalle affermazioni contenute nella suddetta perizia di parte, le ricostruzioni intraprese dalla DAPI si fondano su una precisa e documentata analisi dei conti svizzeri – di cui, almeno in parte, le autorità penali estere non disponevano – e della documentazione su cui si è fondato il rapporto della \_\_\_\_\_, del quale si sono servite le stesse autorità giudiziarie italiane. Come poc'anzi rilevato (cfr. in particolare il consid. 4.4.), la DAPI non ha semplicemente attribuito all'accusato, quale reddito sottratto, tutto quanto questi aveva prelevato dai conti "fiduciari" scoperti, ma ha scrupolosamente distinto, entro tali importi, quanto restituito ai clienti italiani, le altre spese legate alle attività commerciali del contribuente ed infine gli importi di cui quest'ultimo si è servito per sostenere spese personali o per la sua famiglia. Di fronte ad una ricostruzione tanto precisa e circostanziata, non può certo bastare il semplice riferimento ad una perizia commissionata dallo stesso accusato. La stessa DAPI, del resto, nel suo rapporto (pagina 49) propone anche una possibile spiegazione delle discrepanze fra gli esiti dei suoi accertamenti e quelli della

perizia di parte. Premesso che la relazione del dott. \_\_\_\_\_ sarebbe incompleta, in quanto basata solo sulle prime pagine della sentenza di condanna del Tribunale di \_\_\_\_\_, l'autorità fiscale federale fa notare di non aver esteso le sue indagini a "tutte le relazioni bancarie oggetto del procedimento penale italiano", ma di essersi limitata a quelle che interessavano il contribuente. L'autorità giudiziaria italiana invece si sarebbe occupata anche di altre persone coinvolte nel procedimento a danno del fisco italiano, in particolare dei signori \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, che acquisivano clienti in Italia. La DAPI ritiene dunque verosimile che una parte dei compensi fatturati a carico dei clienti italiani sia stata incassata su conti non riconducibili a RI 1, se non addirittura a sua insaputa.

5.6. In relazione all'onere della prova, nella decisione impugnata, l'UPS ha sostenuto che, "in presenza di indizi precisi rendenti verosimile la fattispecie di una sottrazione d'imposta è poi il contribuente a dover provare il contrario". Una simile formulazione riflette la situazione propria della procedura di tassazione e, di conseguenza, di quella di recupero d'imposta. È vero infatti che in quel contesto vige il principio secondo cui il fisco è tenuto a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico impositivo, mentre è il contribuente ad avere l'onere della prova per i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (cfr. p. es. DTF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Incombe pertanto all'autorità fiscale l'onere di provare l'esistenza di elementi imponibili che non sono stati dichiarati. Se le prove raccolte forniscono indizi sufficienti dell'esistenza di elementi imponibili, spetta nuovamente al contribuente di stabilire la correttezza di ciò che afferma e di assumersi l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione. Lo stesso vale quando la versione dei fatti esposta dall'autorità è verosimile secondo l'esperienza della vita. In queste circostanze, l'onere della prova del contrario di quanto sostenuto dall'autorità è a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 14 settembre 2009 n. 2C\_199/2009, in RDAF 2009 II 560 consid. 3.1 e giurisprudenza citata). È però dubbio che gli stessi principi possano valere in una procedura penale nel cui ambito devono essere garantiti i diritti processuali previsti dall'art. 6 CEDU ed in particolar modo il principio in dubio pro reo. Come già anticipato (v. supra, consid. 2.3.), tale garanzia processuale implica che, se le autorità fiscali accertano dei fatti che fondano l'obbligo fiscale solo ad un livello di verosimiglianza, senza invece giungere alla convinzione che essi si siano verificati, tali elementi di fatto non possono costituire il fondamento per una multa tributaria, sebbene ciò non escluda tuttavia che l'ammontare dei fattori di reddito e di sostanza sottratti all'imposizione possa essere stabilito mediante una stima, nel quadro della valutazione delle prove.

6. 6.1. Come già ricordato, il ricorrente censura in particolare il rifiuto dell'autorità inquirente di acquisire per rogatoria "la perizia della \_\_\_\_\_ citata nel rapporto, nonché le sentenze penali e amministrative, relative a tutti i clienti che hanno beneficiato delle restituzioni" (cfr. osservazioni dell'11 maggio 2007 al rapporto DAPI del 12 aprile 2007).

6.2. Contro la notificazione del rapporto e contro il suo contenuto non è ammesso alcun rimedio giuridico. La reiezione di una domanda di complemento dell'inchiesta può essere impugnata nel successivo procedimento per sottrazione d'imposta oppure in quello per frode fiscale ovvero per appropriazione indebita d'imposta alla fonte (art. 193 cpv. 4 LIFD). Nel quadro di un'inchiesta della DAPI vige pertanto il principio secondo cui non è dato nessun rimedio giuridico (cfr. la sentenza del Tribunale federale dell'11 novembre 1999, in GAAC 63.52 consid. 3a). La Camera di diritto tributario è pertanto legittimata a pronunciarsi in merito alla domanda di complemento d'inchiesta respinta dall'autorità inquirente.

6.3. Nel caso concreto, l'autorità resistente non ha tuttavia violato l'art. 6 CEDU, negando i complementi istruttori invocati

dall'accusato. Anche nell'ambito di un procedimento penale, infatti, il giudice deve considerare ed ammettere solo quei mezzi di prova, quelle citazioni di testi e quelle questioni che secondo il suo apprezzamento sono rilevanti giuridicamente ed ai fini della decisione (cfr. DTF 125 I 135 consid. 6 e giurisprudenza citata). Pure secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, in linea di principio spetta alle giurisdizioni nazionali valutare gli elementi raccolti e la rilevanza di quelli di cui gli imputati desiderano la produzione (cfr. p. es. la sentenza del 6 dicembre 1988, Barberà, Messegué e Jabardo c. Spagna, Serie A n. 146, § 68; cfr. anche Piquerez, *Traité de procédure pénale suisse*, Zurigo 2006, § 67, n. 487, p. 311). Di fronte alla precisione ed all'attendibilità della ricostruzione intrapresa dalla DAPI, non si vede quale utilità possano avere i mezzi di prova di cui l'insorgente chiede ancora l'assunzione. Tanto il perito di parte quanto l'accusato sembrano peraltro ignorare le chiare risultanze della sentenza di condanna del 18 luglio 2001, sulla quale pure il dott. \_\_\_\_\_ sostiene di essersi fondato per allestire il suo rapporto. Dalla pronuncia dell'autorità giudiziaria si evincono infatti gli importi delle restituzioni ai clienti, distinguendo fra quelli in contanti e quelli mediante bonifici bancari. Per quanto attiene proprio alle "restituzioni avvenute in contanti", l'ammontare dei pagamenti è il seguente (importi in milioni di lire italiane):

cliente	1992	1993	1994	1995	1996	1997	totale
	396'000	396'000	300'000	300'000	203'000	322'000	525'000
	929'000	929'000	622'000	428'750	1'050'750	1'291'500	2'126'000
	2'492'373	5'909'873	150'000	105'750	255'750	96'450	96'450
	75'000	75'000	623'000	405'000	1'028'000	518'400	500'000
	700'669	1'000'000	1'290'000	1'350'000	5'359'069	513'428	94'101
	607'529	Totale	1'447'400	2'187'500	1'911'097	4'624'851	5'011'573
	1'350'000	16'532'421					

È pertanto innegabile che gli importi, considerati dall'autorità inquirente ai fini della decisione contestata, coincidano esattamente con quelli che emergono dalla suddetta sentenza di condanna. Non si comprende allora come il ricorrente possa pretendere che siano ordinati dei complementi istruttori mediante rogatoria in Italia, sulla sola base dell'affermazione, contenuta nella relazione del dott. \_\_\_\_\_, secondo cui le restituzioni complessive sarebbero ammontate ad oltre 169 miliardi di lire.

6.4. Si aggiunga che la richiesta di inoltrare "una rogatoria volta ad acquisire agli atti la perizia della \_\_\_\_\_ citata nel rapporto, nonché le sentenze penali e amministrative, relative a tutti i clienti che hanno beneficiato delle restituzioni" appare tanto generica da risultare anche di difficile concretizzazione. Né si dice presso quale autorità giudiziaria dovrebbe essere inoltrata la rogatoria – tanto più che si premette che, oltre al Tribunale di \_\_\_\_\_, si sarebbero occupati della questione anche quello di \_\_\_\_\_ e "altre sedi giudiziarie" –, così come non si definisce con precisione in quale modo l'assistenza giudiziaria auspicata potrebbe sovvertire le conclusioni cui è pervenuta l'indagine svolta in Svizzera. Non si dimentichi che le operazioni finanziarie al centro del meccanismo fraudolento si sono svolte in Svizzera e che la DAPI ha potuto associare i prelevamenti a contanti alle diverse spese o alle altre forme di impiego dei fondi da parte dell'accusato. Non è dunque ragionevole attendersi che la documentazione eventualmente reperibile presso le autorità giudiziarie italiane possa sovvertire queste conclusioni, dalle quali è emersa in modo estremamente limpido la parte dei prelevamenti che è effettivamente stata destinata alla copertura di spese private. Si può anche osservare, a tale riguardo, che pare ben difficile credere che il ricorrente abbia restituito ai clienti italiani "la totalità dei proventi della fatturazione \_\_\_\_\_". Non è certo pensabile che egli abbia organizzato il complesso meccanismo, con l'impiego di diverse strutture societarie a lui riconducibili, e che si sia assunto tutti i rischi connessi, senza trarne alcun beneficio personale.

6.5. Del resto, come sostenuto

dall'autorità fiscale, ben difficilmente la DAPI o l'UPS potrebbero inoltrare una rogatoria per ottenere l'assistenza giudiziaria delle autorità italiane. In primo luogo, la circostanza che l'art. 191 LIFD faccia rinvio agli articoli 19–50 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), per quanto attiene alla procedura applicabile, non costituisce certamente una base legale per l'assistenza giudiziaria internazionale. L'art. 30 DPA obbliga infatti solo le autorità amministrative della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni a prestar assistenza, nell'espletamento dei loro compiti, alle autorità incaricate del procedimento e del giudizio in materia di cause penali amministrative. Quanto all'assistenza giudiziaria internazionale, è vero che le rogatorie sono ammissibili anche se si riferiscono a truffe in materia fiscale. In particolare, mentre l'art. 3 cpv. 3 della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP; RS 351.1) dichiara irricevibile la rogatoria se il procedimento verte su un reato che sembra volto a una decurtazione di tributi fiscali, la lettera a della stessa disposizione prevede tuttavia un'eccezione se il procedimento verte su una truffa in materia fiscale. Sebbene la suddetta normativa estenda il campo d'applicazione dell'assistenza giudiziaria rispetto a quello previsto dalla Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale (CEAG; RS 0.351.1), che all'art. 2 lett. a consente di rifiutare la collaborazione se la rogatoria concerne reati fiscali, è tuttavia evidente che la Svizzera non potrebbe pretendere che essa sia applicata dall'Italia, trattandosi di diritto interno svizzero. L'insorgente invoca tuttavia anche l'art. II cpv. 3 dell'Accordo del 10 settembre 1998 tra la Svizzera e l'Italia che completa la Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959 e ne agevola l'applicazione (RS 0.351.945.41), che a sua volta estende l'assistenza giudiziaria anche ai procedimenti che riguardano una truffa in materia fiscale. Tuttavia, la collaborazione presuppone che la competenza per la repressione dei reati, per i quali è inoltrata la rogatoria, sia “delle autorità giudiziarie della parte richiedente” (art. 1 cpv. 1 CEAG) o, perlomeno, se invece è competente un'autorità amministrativa, che “sia prevista, durante la procedura, la possibilità di investire un'autorità giudiziaria competente in materia penale” (art. II cpv. 1 dell'Accordo italo-svizzero citato; nello stesso senso l'art. 1 cpv. 3 del Secondo Protocollo addizionale alla Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale 8 novembre 2001 [RS 0.351.12]). Ora, come noto, la Confederazione, quando nel 2004 ha sottoscritto l'Accordo tra la Confederazione Svizzera, l'Unione europea e la Comunità europea, riguardante l'associazione della Svizzera all'attuazione, all'applicazione e allo sviluppo dell'acquis di Schengen (RS 0.362.31), ha sottoscritto una dichiarazione sull'assistenza giudiziaria in materia penale, con la quale ha dichiarato che “i reati fiscali nel settore dell'imposizione diretta, perseguiti dalle autorità svizzere, non possono dar luogo, al momento dell'entrata in vigore del presente accordo, ad un ricorso davanti ad un organo giurisdizionale competente, in particolare in materia penale”. Infatti, con tale Accordo la Svizzera ha recepito fra l'altro l'art. 49 lett. a della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 (CAAS), che ha lo stesso contenuto delle disposizioni appena citate. Ne consegue che le autorità fiscali competenti per il perseguimento della sottrazione d'imposta non possono inoltrare una rogatoria penale, anche se i fatti per cui procedono potrebbero essere qualificati come frode fiscale. Infatti, le decisioni impugnate si sono limitate a sanzionare la sottrazione d'imposta (contravvenzione fiscale) e non anche la frode fiscale (delitto fiscale), per il cui perseguimento del resto non è competente l'autorità amministrativa. Tutt'al più l'assistenza giudiziaria in materia penale potrebbe essere richiesta, nell'ambito di un procedimento penale per frode fiscale, dalla “autorità competente per il perseguimento del

delitto fiscale cantonale” ex art. 188 cpv. 1 LIFD, poiché in tal caso “la procedura è retta dalle norme del Codice di procedura penale del 5 ottobre 2007 (CPP)”. 6.6. Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione con cui l’autorità fiscale inquirente ha respinto la domanda di complemento dell’inchiesta merita piena conferma. .

Per le stesse ragioni, devono essere respinte le censure indirizzate contro la ricostruzione degli elementi che sono oggetto del recupero d’imposta, per quanto attiene alla questione \_\_\_\_\_.

7. 7.1. L’accusato contesta infine il recupero dell’imposta che si riferisce ai capitali ed ai redditi intestati alle società \_\_\_\_\_ SA e \_\_\_\_\_.

7.2. Le contestazioni che si riferiscono alle due entità in questione sono collegate, fra l’altro, alle attività di vendita di canapa, cui il ricorrente, tramite un’altra sua società, si è dedicato in particolare nel corso del 2002. È allora opportuno ricordare che nel 2001, alla luce delle esperienze del figlio e di altre persone attive nel settore, RI 1 ha acquistato la \_\_\_\_\_ SA ed ha creato l’infrastruttura per la coltivazione e la vendita di canapa. Tale attività ha permesso di ottenere tre raccolti di fiori nel 2002: · un raccolto di canapa green-house (cioè in serra) dal 24 giugno al 19 luglio; · un secondo raccolto di canapa green-house dal 27 agosto al 21 settembre; · un raccolto di canapa outdoor dal 30 settembre al 23 ottobre.

Inoltre, la \_\_\_\_\_ SA si è rifornita di canapa da altri coltivatori. Il rapporto della DAPI distingue, fra quelle svolte dalla società di cui l’insorgente si serviva, un’attività effettiva ed una di copertura. La prima consisteva appunto nella produzione e nella vendita della canapa quale stupefacente. Poiché si trattava di un’attività illegale, per quanto in quel momento tollerata, RI 1 aveva ideato anche un sistema che avrebbe permesso alla società di beneficiare di una parte dei redditi senza esporsi a rischi di conseguenze penali. Con parte degli scarti della pianta di canapa, veniva prodotto olio essenziale, che era poi venduto a società estere, riconducibili sempre all’accusato. La contabilità della \_\_\_\_\_ SA sottoposta all’autorità fiscale si riferisce alla suddetta attività di copertura. Per il 2002, sono stati dichiarati ricavi pari a fr. 1'600'000.–, provenienti dalla vendita di olio essenziale. A ciò si aggiungevano incassi a contanti, provenienti dalla vendita di fiori di canapa, per fr. 1'503'000.–. L’utile era commisurato in fr. 17'821.48. Fondandosi sulla documentazione sequestrata dalla Polizia cantonale, la DAPI ha ricostruito i quantitativi prodotti nei raccolti in questione. Considerati i prezzi di vendita stabiliti fra la \_\_\_\_\_ SA e la \_\_\_\_\_ SA (acquirente), la cifra d’affari è stata commisurata in fr. 9'361'000.–. Dedotti i ricavi risultanti dalla contabilità già nota al fisco, cioè quelli relativi alla vendita di olio di canapa (fr. 1'600'000.–) ed alle altre vendite già registrate (fr. 1'500'000.–), insieme ai pagamenti sostenuti per forniture (fr. 138'000.–), il reddito non dichiarato è stato commisurato in fr. 6'100'000.–. 7.3. Circa la destinazione dei fondi conseguiti con la suddetta attività illecita, la DAPI, nel suo rapporto, rileva che in concomitanza con ogni raccolto vi sono stati importanti versamenti in contanti sul conto cifrato \_\_\_\_\_ presso la Banca \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Precisamente, si tratta delle operazioni seguenti: data del versamento importo 11 luglio 2002 fr. 2'000'000 25 luglio 2002 fr. 1'000'000 26 settembre 2002 fr. 1'500'000

## E. 15

ottobre 2002 fr. 1'200'000 Totale fr. 5'700'000 8.3. Per quanto attiene alle censure del ricorrente, che si riferiscono alla motivazione delle decisioni impugnate ed alla pretesa inversione dell’onere della prova, le stesse non possono essere condivise. Circa l’affermazione della DAPI, secondo cui le spiegazioni fornite dal ricorrente sarebbero “logiche a conferma della tesi da lui sostenuta”, l’autorità inquirente ha invece fondato la sua argomentazione su una fondamentale distinzione: ha infatti considerato “logiche” e

“conformi alla tesi da lui sostenuta” le “risposte fornite da RI 1 isolatamente”, aggiungendo subito dopo che ad una diversa conclusione conduceva per contro “l’analisi dell’insieme degli elementi raccolti ed in particolare la cronologia dei fatti” (cfr. il rapporto DAPI, alle pagine 62 e 77). Le conclusioni cui perviene pertanto la DAPI, in particolar modo in merito all’appartenenza dei fondi depositati sui conti bancari della \_\_\_\_\_ SA e della \_\_\_\_\_, appaiono del tutto conformi alle garanzie processuali previste dall’art. 6 CEDU. Lo stesso Tribunale federale, nella sua giurisprudenza in materia di procedura penale, ha escluso che il principio "in dubio pro reo" imponga che l’amministrazione delle prove conduca a una certezza assoluta di colpevolezza. Semplici dubbi astratti e teorici, poiché sempre possibili, non sono sufficienti; né può essere pretesa una certezza assoluta. Il principio è disatteso quando il giudice penale, dopo un’analisi globale e oggettiva delle prove, avrebbe dovuto nutrire rilevanti e insopprimibili dubbi sulla colpevolezza dell’imputato (DTF 127 I 38 consid. 2a; 124 IV 86 consid. 2a e giurisprudenza citata). 8.4. Neppure può essere ravvisata una violazione del diritto di tacere nella semplice circostanza che l’autorità inquirente federale, prima, e quella fiscale cantonale, poi, abbiano sottolineato che l’accusato non aveva fornito alcuna collaborazione che potesse consentire di verificare la sua affermazione, secondo cui i fondi depositati nel 1997 sui conti della \_\_\_\_\_ appartenevano alla suocera. Il rapporto della DAPI, dopo aver tratto le proprie conclusioni, fondate su una serie di elementi convergenti, si limita infatti a rilevare che l’accusato non ha fornito alcun elemento a supporto della sua asserzione, con cui pretendeva di sovvertire tali conclusioni. Sempre secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, conforme a quella della Corte europea dei diritti umani, il diritto di tacere vieta al giudice di fondare una condanna esclusivamente o essenzialmente sul silenzio dell’imputato o sul suo rifiuto di rispondere a domande o di deporre. Per contro, tale diritto non impedisce di prendere in considerazione il silenzio dell’accusato in situazioni che esigono senz’altro una spiegazione da parte sua, per valutare la capacità di persuasione degli elementi a suo carico; a tale riguardo, il diritto di tacere non ha pertanto una portata assoluta. Per stabilire se il fatto di trarre dal suo silenzio conclusioni sfavorevoli all’imputato sia in contrasto con l’art. 6 CEDU, occorre considerare l’insieme delle circostanze e ricercare in ogni caso se i capi d’accusa siano sufficientemente seri da esigere una risposta. Il giudice penale non può concludere per la colpevolezza dell’accusato semplicemente perché quest’ultimo sceglie di osservare il silenzio. Solo se le prove a carico impongono una spiegazione che l’accusato dovrebbe essere in grado di fornire, l’assenza di spiegazione può permettere di concludere, con un semplice ragionamento di buon senso, che non vi è alcuna spiegazione possibile e che l’accusato è colpevole (cfr. le sentenze del Tribunale federale del 28 ottobre 2010, n. 6B\_562/2010, consid. 2.1; del 24 aprile 2001, n. 1P.641/2000, consid. 3; inoltre la sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo Murray c. Regno Unito dell’8 febbraio 1996, Recueil CourEDH 1996-I p. 30, cifra 47). È immediatamente evidente che, nella fattispecie in esame, la colpevolezza del ricorrente non è stata fondata sul suo silenzio; al contrario, al cospetto di una serie di prove e di indizi a carico dell’accusato, quest’ultimo non ha fornito le sole giustificazioni che avrebbero consentito di sovvertire tali elementi. 9. 9.1. Infine, il ricorrente ritiene che gli accertamenti che si riferiscono ai quantitativi di canapa venduti ed ai relativi proventi sarebbero in contrasto con le risultanze dell’inchiesta penale. Infatti, l’atto d’accusa del 15 aprile 2009, con cui il procuratore pubblico ha messo in stato d’accusa il ricorrente e i suoi correi, ha stimato in 1 milione e mezzo di franchi il provento della vendita di canapa. Secondo l’accusato, ciò imporrebbe di sospendere la procedura in attesa dell’esito del procedimento penale, anche perché l’imponibilità dei proventi di atti

illeciti sarebbe controversa. 9.2. La discrepanza denunciata dal ricorrente non impone una sospensione della procedura. In primo luogo, deve essere sottolineato che, come ha già rilevato l'UPS nelle decisioni del 2 aprile 2009, i guadagni conseguiti dall'accusato con la \_\_\_\_\_ SA non sono stati inclusi nel calcolo del recupero d'imposta, che si è limitato ai periodi fiscali precedenti il trasferimento (formale) del domicilio (9 ottobre 2001). Dunque, il presunto provento della vendita di canapa non è stato aggiunto ai redditi conseguiti dall'insorgente né risulta che sia stata intrapresa una procedura di recupero e/o di contravvenzione nei confronti della società stessa. Anche la sanzione per partecipazione dell'accusato alla sottrazione d'imposta commessa dalla \_\_\_\_\_ SA, ipotizzata nel rapporto della DAPI, non si è poi concretizzata in una multa effettiva. Le considerazioni in merito al commercio di canapa ed ai suoi proventi sono pertanto essenzialmente servite solo a consolidare gli argomenti a supporto del recupero d'imposta relativo al patrimonio ed al reddito della \_\_\_\_\_. Come risulta dalle argomentazioni che precedono (v. supra, consid. 7 e 8), la ricostruzione delle vicende legate alle attività illecite della \_\_\_\_\_ SA ha avuto un notevole rilievo nella confutazione della tesi del ricorrente, secondo cui i capitali della società del \_\_\_\_\_, costituita nel 1997 in concomitanza con la liquidazione della \_\_\_\_\_ SA, appartenevano alla suocera. Per cercare di giustificare il versamento dei circa sei milioni di franchi sui conti della \_\_\_\_\_ nel corso del 2002, l'accusato aveva infatti sostenuto che si trattava del rimborso di un prestito che le era stato concesso dalla suocera. 9.3. In ogni caso, le censure rivolte dall'insorgente al calcolo dei proventi della vendita di canapa sono infondate. Come si è già rilevato, infatti, la DAPI ha ricostruito i quantitativi prodotti nei raccolti di canapa avvenuti nel 2002, fondandosi sulla documentazione sequestrata dalla Polizia cantonale nell'ambito del procedimento cui si riferisce il ricorrente. Per quanto attiene ai quantitativi, la ricostruzione è basata sulle tabelle sequestrate dalla Polizia, che sono a loro volta state dichiarate conformi alla realtà da \_\_\_\_\_, all'epoca responsabile operativo della \_\_\_\_\_ SA. Ulteriori conferme emergono dalle tabelle di produzione e da quelle giornaliere per collaboratore, tutte presenti negli atti del procedimento penale. I prezzi di vendita al chilogrammo sono a loro volta stati comunicati all'autorità penale dallo stesso accusato, durante un interrogatorio. Pur essendo pervenuta ad una valutazione dell'utile suscettibile di recupero pari a fr. 6'100'000.-, la DAPI ha peraltro ridotto a fr. 5'700'000.- l'ammontare della mancata dichiarazione. Ha ritenuto infatti "opportuno basarsi sull'importo totale affluito sui conti \_\_\_\_\_ e d'origine non accertata, piuttosto che sulla ricostruzione della cifra d'affari" (cfr. rapporto DAPI, p. 96, nota 46). In tal modo, la stessa autorità inquirente ha scelto, fra le due varianti possibili, quella più favorevole all'accusato. Le ragioni per cui la magistratura penale abbia quantificato in fr. 1'500'000.- l'ammontare dei proventi del commercio di canapa non necessitano di essere approfondite in questa sede. Come rileva l'autorità fiscale nella duplice del 1° marzo 2010, l'importo indicato nell'atto d'accusa corrisponde peraltro con quello che il procuratore pubblico ha indicato quale risarcimento compensatorio che chiederà in sede di dibattimento. 9.4. Per quanto la questione abbia un rilievo poco più che accademico, alla luce delle argomentazioni precedenti, si vuole ancora ricordare, in merito alle riserve del ricorrente circa l'imponibilità dei proventi della vendita di canapa, a suo dire controversa in dottrina, che la giurisprudenza del Tribunale federale si è già espressa in modo chiaro, definendo del tutto irrilevante, ai fini dell'imposizione di un determinato reddito, che l'attività da cui proviene sia lecita o illecita. Secondo le teorie più recenti, l'imponibilità è data, anche se il fondamento del reddito consiste in un'attività contraria al diritto o alla moralità (Tribunale federale, 10 luglio 2001, n. 2A.114/2001, in StE 2001 B

21.1 n. 10 = ZStP 2001 p. 226 = RDAF 57/2001 p. 345 , consid. 4; v. anche Pedrolì , Novità e tendenze legislative e giurisprudenziali nel campo del diritto tributario, in RDAT II-2002, p. 569 ss.). La risalente teoria, secondo cui non potrebbe nascere alcun reddito da un atto illegittimo o immorale, si può ormai considerare superata ( Reich , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo 2a, art. 16 LIFD, n. 12 e n. 25; Rivier , Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2 a ediz., Losanna, 1998, p. 301; così già DTF 70 I 250 consid. 1 e Reimann/Zuppinger/Schärer , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vorbemerkungen zu § 19-32, Zurigo, 1963, n. 18). L'opinione contraria sarebbe difficilmente compatibile con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Infatti, la capacità contributiva del soggetto viene determinata mediante i redditi che percepisce effettivamente (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2005.112 del 9 settembre 2005, in RtiD I-2006 n. 2t, consid. 5.3) 9.5. Piuttosto, secondo dottrina e giurisprudenza di diversi cantoni, non viene conseguito alcun reddito quando il colpevole è tenuto a riconsegnare quanto ha illecitamente acquisito, perché ciò è previsto dalla legge. L'obbligo di restituzione neutralizza infatti l'acquisizione del reddito. La condizione è ovviamente che si debba seriamente prendere in considerazione l'adempimento dell'obbligo di consegna (Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, 25 marzo 1998, in RB 1998 n. 148 p. 234; v. anche: Plüss , in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, vol. I, 2 a ediz., Muri-Berna, 2004, § 25, n. 21, p. 209). Di conseguenza, se il provento illecito è già stato assoggettato all'imposta e l'obbligo di riconsegna diviene effettivo solo in un momento successivo, può entrare in considerazione una revisione della tassazione passata in giudicato (Tribunale d'appello del Canton Uri, 7 novembre 1997, in StE 1998 B 21.1 n. 6; v. anche: Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, art.

#### **E. 16**

LIFD, n. 14, p. 282; Richner/Frei/Kaufmann , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2 a ediz., Zurigo, 2009, § 16, n. 42, p. 173; cfr. anche RtiD I-2006 n. 2t, consid. 5.4). Nel caso in esame, anche una simile eventualità è esclusa. Infatti, se anche il giudice penale dovesse ordinare il sequestro di fr. 1'500'000.–, ciò non avrebbe alcun riflesso sulle decisioni qui contestate. 10. Alla luce delle considerazioni esposte, il ricorso è integralmente 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: - municipi di e. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: Il segretario:

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