

# **TI\_GERICHTE 80.2012.82 vom 21. Oktober 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-10-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2012.82](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2012.82)

FR: TI\_GERICHTE 80.2012.82 du 21 octobre 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2012.82 del 21 ottobre 2019

## **Regeste**

Richiesta di garanzia: presupposti, sospetto di importanti sottrazioni d'imposta

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La richiesta di garanzia è formulata dall'Ufficio esazione e condoni, sia quando ha per oggetto un'imposta cantonale o comunale (art. 20 cpv. 1 del Regolamento della Legge tributaria ticinese RL 640.110; numerazione precedente RL 10.2.1.1.1) sia quando è riferita al pagamento di un'imposta federale diretta (art. 4 cpv. 5 del Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta, RL 642.150; numerazione precedente RL 10.2.5.1.). Contro tale decisione, l'interessato ha facoltà di ricorso alla Camera di diritto tributario. Per le imposte cantonali e comunali, la competenza è data dall'art. 248 cpv. 3 LT; per le imposte federali dirette, dall'art. 169 cpv. 3 LIFD, che attribuisce al contribuente il diritto di impugnare la richiesta di garanzia dinanzi alla commissione cantonale di ricorso (art. 4 cpv. 6 del Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta).

### **E. 1.2**

Il ricorrente censura le decisioni principalmente per due ragioni: lamenta una violazione del diritto di essere sentito, in quanto le richieste di garanzia non sarebbero, a suo dire, motivate e già solo per questo sarebbero da annullare. RI 1 si aggrava poi anche contro le richieste di garanzia in quanto tali, ritenendole non giustificate nel caso concreto.

## **E. 2**

Violazione del diritto di essere sentito

### **E. 2.1**

Per ciò che concerne le richieste di garanzia datate 8 marzo 2012, il ricorrente lamenta innanzitutto la violazione del diritto di essere sentito sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. Ritene che le decisioni di garanzia non siano sufficientemente motivate.

#### **E. 2.2.1**

La giurisprudenza ha dedotto dal diritto di essere sentito di cui all'art. 29 cpv. 2 Cost. il diritto di ottenere una decisione motivata. In tale ambito, è sufficiente che l'autorità menzioni, perlomeno brevemente, i motivi che l'hanno guidata e sui quali ha fondato la propria decisione, di modo che l'interessato possa rendersi conto della portata della decisione medesima ed impugnarla in coscienza di causa (DTF 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b).

#### **E. 2.2.2**

Nell'ambito della costituzione di garanzia fiscale, la relativa domanda deve indicarne i motivi, poiché ogni decisione deve essere motivata. Una motivazione susseguente è comunque possibile. I motivi di una domanda di garanzia sono l'assenza di domicilio in Svizzera oppure la messa in pericolo dei diritti del fisco. In applicazione dei principi generali di procedura, la domanda non può limitarsi all'indicazione dei motivi della richiesta di garanzia. Una breve motivazione deve precisare le ragioni della domanda affinché l'interessato possa esercitare il suo diritto di ricorso con coscienza di causa. Una motivazione sommaria e succinta non è sufficiente. Contrariamente ad altri vizi di forma l'insufficienza di motivazione può comunque essere sanata nell'ambito della procedura ricorsuale ( Curchod , in: Noel/ Aubry-Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 31-32 ad art. 169 LIFD).

### **E. 2.3**

La motivazione delle decisioni impugnate (riportata in narrativa), sebbene breve, indica indubbiamente i motivi essenziali che hanno indotto l'Autorità fiscale a ritenere in pericolo la riscossione del credito fiscale. Detta motivazione ha quindi permesso al contribuente di tutelarsi adeguatamente, inoltrando un ricorso debitamente motivato. È invece vero che la decisione impugnata non dà indicazioni sul calcolo delle imposte da garantire. La PI 1, vi ha però rimediato in sede di ricorso: in data 23 maggio 2012 ha, nell'ambito delle osservazioni, spiegato in fatto ed in diritto i motivi per i quali fosse necessaria l'emanazione di una richiesta di garanzia. Il ricorrente ha avuto la possibilità di replicare e di pronunciarsi sugli argomenti addotti dall'Autorità fiscale. In simili circostanze, l'eventuale vizio di forma iniziale potrebbe senz'altro essere considerato sanato nell'ambito della procedura ricorsuale, in maniera rispettosa dell'art. 29 cpv. 2 Cost. fed. (decisioni TF n. 2A.324/2005 e 2A.325/2005 del 30 novembre 2005; ASA 67 p. 722 consid. 3b). Ne consegue che nel caso di specie non vi è stata violazione del diritto di essere sentito del ricorrente.

## **E. 3**

Garanzie fiscali

### **E. 3.1**

Giusta gli artt. 248 cpv. 1 LT e 169 cpv. 1 LIFD, se il debitore d'imposta o di multa non ha domicilio in Svizzera o se i diritti del fisco sembrano pregiudicati, l'autorità fiscale può chiedere in ogni tempo, anche prima che l'imposta sia accertata definitivamente, delle garanzie, impregiudicato il diritto di chiedere il sequestro.

### **E. 3.2**

La norma in questione prevede due tipi di casistiche che possono dar luogo a delle garanzie fiscali. Il motivo generale per cui vengono richieste delle garanzie si basa sul pericolo che il credito fiscale non venga corrisposto (sentenza TF 2A.611/2006 del 18.4.2007 consid. 4.1.). La legge ammette la costituzione di garanzie nel caso in cui il contribuente non ha un domicilio in Svizzera. Questo motivo particolare di costituzione di garanzie trova la sua ragione nel fatto che una pretesa di diritto pubblico della Confederazione, di un Cantone oppure di un Comune non può essere eseguita all'estero. Ad oggi unicamente la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.916.31) prevede un'assistenza fiscale in materia di incasso (StR 72/2017 p. 248; sentenza TF 2C\_669/2016 dell'8.12.2016). Le garanzie possono, come visto, essere richieste anche quando i diritti del fisco appaiono minacciati (in maniera simile a quanto previsto dall'art.

271 cpv 1 cifra 2 LEF). Secondo il diritto attuale, l'autorità fiscale non ha più bisogno di comprovare che il comportamento del contribuente metta in pericolo il pagamento dell'imposta, ma unicamente che il pagamento risulta minacciato, oppure deve rendere verosimile che una tale minaccia esista. L'insieme delle circostanze è determinante. Il pagamento del credito fiscale appare minacciato quando ad esempio il contribuente ha l'intenzione di lasciare la Svizzera oppure di preparare la sua partenza, oppure ancora se esiste un pericolo di fuga. Le garanzie possono anche essere giustificate nel caso in cui il contribuente dissimuli in maniera sistematica il suo reddito e il suo patrimonio nell'ambito della procedura di tassazione, induca in errore l'autorità fiscale in relazione ai suoi redditi (Curchod, op. cit., n. 15-19 ad art. 169 LIFD).

### **E. 3.3**

Nell'ambito di una procedura di recupero d'imposta e di multa, una domanda in garanzia può essere giustificata se il contribuente è confrontato con degli importi elevati d'imposta e di multe da pagare e la loro percezione appare minacciata, in considerazione del comportamento posto in atto dal contribuente oppure della possibilità che ha di poter realizzare facilmente i suoi attivi mobili (Curchod, op. cit., n. 22 ad art. 169 LIFD).

### **E. 3.4**

Secondo la giurisprudenza sviluppatasi attorno all'art. 118 del previgente decreto concernente l'imposta federale diretta, che conserva su questo punto tutta la sua validità, affinché una richiesta di garanzia risulti giustificata è necessario che sia resa verosimile l'esistenza di un credito d'imposta, che sussista uno dei motivi menzionati sopra e che la somma richiesta non appaia, a prima vista, manifestamente eccessiva (decisione TF n. 2A.326/1997 del 1° aprile 1998, in: RDAT II-1998 n. 20t). Nel contesto di tale procedura, la Camera di diritto tributario valuta semplicemente a titolo pregiudiziale ed in modo sommario i suddetti aspetti, limitandosi ad un esame della verosimiglianza (cfr. Allidi, La costituzione della garanzia e le altre forme di garanzia del diritto fiscale, la responsabilità solidale, in: Bernasconi/Pedroli [a cura di], Lezioni di diritto fiscale svizzero, Edizione speciale della RDAT, Agno 1999, p. 304; StR 72/2017 p. 248; Curchod, op. cit., n. 29-32 ad art. 169 LIFD). Proprio per la natura giuridica dell'istituto della richiesta di garanzia, l'eventuale esame degli ulteriori aspetti concernenti il credito fiscale, come quelli riferiti all'accertamento definitivo dell'obbligazione tributaria oppure alla determinazione dell'imposta realmente dovuta sono demandati alla procedura ordinaria di tassazione e a quella di reclamo e di ricorso. Neppure tutte le altre eccezioni concernenti la successiva esecuzione (attraverso il sequestro) della decisione di garanzia possono essere fatte valere nella procedura di ricorso contro la garanzia, ma semmai nelle procedure previste dalla Legge federale sulla esecuzione e sul fallimento (LEF; RS 281.1), come per esempio quando il contribuente contesta l'esistenza dei beni oggetto di un sequestro per garanzia (Allidi, loc. cit.).

### **E. 3.5**

Nell'ambito delle procedure amministrative vige il principio del convincimento completo. Nell'ambito delle procedure di tassazione (ex art. 130 LIFD), non vi è la necessità della certezza assoluta. È sufficiente che l'autorità di tassazione, dopo l'esame oggettivo degli elementi di prova si convinca dei fatti con la probabilità che rasenti la certezza. Il convincimento può basarsi su indizi senza necessitare di prove dirette. Nelle procedure di recupero d'imposta vige il medesimo principio. La procedura di garanzia ai sensi

dell'articolo 169 LIFD è una misura provvisoria; non ha alcuna influenza sull'esistenza e sull'importo del credito d'imposta. Poiché il pericolo è necessariamente imminente, il provvedimento di blocco o di sequestro deve poter essere ordinato rapidamente, ma deve anche essere modificato o revocato in qualsiasi momento se le circostanze suggeriscono una valutazione diversa. La necessaria rapidità della procedura di sequestro fiscale incide sulle prove. La prassi richiede solo, ma almeno, che le circostanze giuridiche pertinenti (soggetto passivo, imposta dovuta, motivo della garanzia) siano rese credibili (sentenza del TF 2C\_669/2016 e 2C\_670/2016 dell'8.12.2016, in StR 72/2017 p. 245, consid. 2.3.2). La credibilità è data quando l'esistenza di un fatto rilevante è stabilita con un "certo grado di verosimiglianza" sulla base di indizi oggettivi. La possibilità che le cose possano essersi svolte diversamente non deve essere esclusa. Un fatto è già credibile se alcuni elementi depongono a favore della sua esistenza, anche se l'autorità non può ancora escludere che non si sia effettivamente verificato (DTF 142 II 49 consid. 6.2 p. 58 con riferimenti). Ciò che si deve ammettere che l'autorità di tassazione potesse esaminare, limitandosi alla semplice verosimiglianza, deve essere ammesso che possa essere sottoposto dall'autorità giudiziaria cantonale ad una pura valutazione prima facie. In caso di ricorso, anche il Tribunale federale opera in quest'ambito una valutazione prima facie (StR 72/2017 p. 249, v. consid. 2.3.4. e riferimenti giurisprudenziali ivi citati; in merito anche sentenza TF 2C\_543/2018 del 30.10.2018 consid. 2.2.).

### **E. 3.6**

Come visto, essendo confrontati ad una misura provvisoria, nell'esame delle decisioni di garanzia è sufficiente che le circostanze giuridiche pertinenti, ossia il contribuente, l'imposta dovuta ed il motivo della garanzia, siano rese credibili (StR 72/2017 p. 249).

### **E. 3.7.1**

Ora con sentenza CDT n. \_\_\_\_\_ del 3.12.2018, confermata anche dal Tribunale federale con sentenza del 12.9.2019 (n. 2C\_91/2019) sono stati confermati gli altri redditi accertati da parte dell'autorità fiscale (cfr. consid. D, sentenza 80.2016.197/198): · nel periodo fiscale 2005, RI 1 dichiarava un reddito imponibile complessivo di fr. 37'198.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 111'166.-. Il reddito imponibile veniva, nella decisione su reclamo del 24.7.2016, per il 2005, quantificato in fr. 450'400.- per l'IC ed in fr. 458'500.- per l'IFD. Ora rispetto ai redditi dichiarati si ha una differenza di oltre fr. 400'000.-; · nel periodo fiscale 2007, RI 1 dichiarava un reddito imponibile complessivo di fr. 35'279.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 0.-. Il reddito imponibile veniva, nella decisione su reclamo del 24.7.2016, per il 2007, quantificato in fr. 528'200.- per l'IC ed in fr. 536'100.- per l'IFD. Ora rispetto ai redditi dichiarati si ha una differenza di quasi fr. 500'000.-; · nel periodo fiscale 2008, RI 1 dichiarava un reddito imponibile complessivo di fr. 67'190.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 0.-. Il reddito imponibile veniva, nella decisione su reclamo del 24.7.2016, per il 2007, quantificato in fr. 661'100.- per l'IC ed in fr. 671'000.- per l'IFD. Ora rispetto ai redditi dichiarati si ha una differenza di quasi fr. 600'000.-; · nel periodo fiscale 2009, RI 1 dichiarava un reddito imponibile complessivo di fr. 145'446.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 0.-. Il reddito imponibile veniva, nella decisione su reclamo del 24.7.2016, per il 2007, quantificato in fr. 636'200.- per l'IC ed in fr. 647'700.- per l'IFD. Ora rispetto ai redditi dichiarati si ha una differenza di quasi fr. 500'000.-; · nel periodo fiscale 2010, RI 1 veniva tassato d'ufficio. Il reddito imponibile veniva, nella decisione su reclamo del 24.7.2016, per il 2010, quantificato in fr. 779'000.- per l'IC ed in fr. 793'100.- per l'IFD. Ora rispetto ai redditi dichiarati si ha una differenza di

quasi fr. 600'000.-.

### **E. 3.7.2**

In sede ricorsuale gli altri redditi aggiunti nelle partite fiscali 2009 e 2010 del ricorrente sono stati ridotti, in applicazione degli art. 20 cpv. 1 bis LIFD (2009 e 2010) e 19 cpv. 1 bis LT (2010), che prevedono l'imposizione in ragione del 60% dei redditi provenienti da sostanza mobiliare. In particolare, gli altri redditi per il 2009 venivano commisurati in fr. 233'232.- mentre che per il 2010 in fr. 329'532.-.

### **E. 3.8**

Secondo un conteggio ricapitolativo dell'Ufficio esazione e condoni, risalente al 4.12.2017 e concernente unicamente le imposte cantonali e federali dal 2005 al 2010, il ricorrente vantava uno scoperto di oltre fr. 720'000.- A ciò si aggiunge pure che questo calcolo non comprende comunque le imposte comunali, per le quali era stata richiesta la garanzia.

### **E. 3.9.1**

Come visto la richiesta di garanzia era stata presentata per le imposte cantonali, comunali e federali dal 2001 al 2009, oltre ad eventuali multe e recuperi d'imposta. Per alcuni di questi periodi fiscali, le decisioni di tassazione incomplete erano già passate in giudicato. Sulla scorta dell'indagine promossa dalla DAPI a carico di RI 1, l'Ufficio delle procedure speciali aveva, il 28.11.2012, promosso nei confronti del contribuente delle procedure di recupero d'imposta (IC/IFD/ICom) per gli anni 2003, 2004 e 2006.

### **E. 3.9.2**

Veniva accertata, con decisione su reclamo del 17.12.2018, a titolo di recupero d'imposta e di interessi di ritardo, la somma di fr. 212'441.35.- per l'IC, di fr. 174'468.65 per l'imposta comunale e di fr. 185'699.- per l'IFD. Per quanto concerne la sottrazione d'imposta, la multa è stata commisurata in fr. 229'181.- per l'IC 2003, 2004 e 2006, in fr. 188'296.- per l'ICom 2003, 2004 e 2006, nonché in fr. 194'542.- per l'IFD 2003, 2004 e 2006. Per quanto riguarda la multa inerente la complicità in sottrazione d'imposta, la stessa è stata quantificata in fr. 22'000.- per l'IC, in fr. 18'700.- per l'ICom nonché in fr. 22'000.- per l'IFD.

### **E. 3.10**

Va rilevato che le decisioni su reclamo emanate dall'Ufficio delle procedure speciali, sono oggetto di ricorsi pendenti alla Camera di diritto tributario (inc. CDT \_\_\_\_\_). Visti gli importanti scoperti d'imposta la Camera di diritto tributario ha chiesto al ricorrente di versare un anticipo, che non è stato corrisposto siccome è stata avanzata una richiesta di assistenza giudiziaria, oggetto della sentenza di cui all'inc. CDT 80.2019.94 (emanata il 9.10.2019).

### **E. 3.11**

Ora, l'importanza degli scoperti d'imposta e l'ampiezza degli altri redditi aggiunti a quelli dichiarati da parte di RI 1 imponevano la richiesta di adeguate garanzie. In effetti, come giustamente rilevato nelle decisioni impugnate ed anche nelle osservazioni della Divisione delle contribuzioni, è emerso in maniera pacifica che il contribuente ha dissimulato in maniera sistematica il suo reddito ed il suo patrimonio nell'ambito della procedura di tassazione, inducendo in errore l'autorità fiscale in merito ai suoi elementi imponibili.

### **E. 4.1.1**

Per quanto concerne le imposte dovute, il contribuente giudica ad ogni modo eccessivo l'ammontare complessivo richiesto in garanzia. Per suo conto l'autorità fiscale aveva quantificato l'importo da richiedere in garanzia sulla base delle prime emergenze istruttorie della DAPI.

#### **E. 4.1.2**

Come visto la costituzione di garanzie è giustificata, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, quanto esiste uno dei motivi indicati dalla legge, quando la pretesa fiscale appare plausibile e l'importo della garanzia non sembra manifestamente eccessivo (sentenza TF 2C\_235/2013 del 26.10.2013, consid. 2.4.).

#### **E. 4.1.3**

Al momento in cui erano state emanate le richieste di garanzia, ossia nel mese di marzo del 2012, l'importo complessivo era stato calcolato in base ad una stima. Ora la garanzia richiesta deve poter coprire l'ammontare massimo del tributo che essa ha per scopo di assicurare (decisione TF n. 2A.352/1995 del 9 gennaio 1995, in: RDAT II-1995 n. 19t), compresi gli interessi di ritardo e le multe. Va infine evidenziato che l'efficacia di una richiesta di garanzia dipende in larga misura anche dalla sua imprevedibilità e dalla rapidità con cui il provvedimento viene adottato e che tale procedura non pregiudica comunque la determinazione dell'imposta effettivamente dovuta, da stabilire in sede di tassazione e di recupero d'imposta. Ci si trova infatti confrontati ad una misura provvisoria: la stessa non ha alcuna influenza sull'esistenza e sull'importo del credito d'imposta. Il provvedimento può infatti essere modificato o revocato in qualsiasi momento se le circostanze suggeriscono una valutazione diversa.

#### **E. 4.1.4**

Ora, volendo confrontare l'importo complessivo delle richieste di garanzia di fr. 1'475'000.- con le conclusioni della DAPI e delle relative sentenze cantonale e federale, lo stesso appare addirittura insufficiente, viste le ingenti somme che RI 1 è stato, in parte di già in maniera definitiva, chiamato a versare al fisco. Motivo per cui le richieste di garanzia, oltre ad essere legittime, erano pure state calcolate in maniera proporzionata.

#### **E. 5**

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste 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. 1'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di fr. 1'500.- 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 LAI per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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