

TI_GERICHTE 80.2013.163 vom 30. Mai 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-05-30, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.163

FR: TI_GERICHTE 80.2013.163 du 30 mai 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.163 del 30 maggio 2013

Regeste

Reddito imponibile: proventi di attività illecite, obbligo di restituzione, neutralizzazione del reddito, non costo di acquisizione del reddito deducibile in un periodo successivo

Erwägungen

E. 13

aprile 2012, l'UT informava la rappresentante che la deduzione non avrebbe avuto luogo poiché sembrava che il trasferimento di € 300'000.- fosse “stato fatto al fine di ottenere la sostituzione della custodia cautelare in carcere con la misura meno afflittiva degli arresti domiciliari”. E. Con decisione di tassazione del 24 maggio 2012, l'Ufficio di tassazione notificava ai coniugi RI 1 e RI 2 la tassazione IC e IFD 2009. Mentre il reddito imponibile per l'IC veniva commisurato in fr. 461'700.-, per l'IFD ammontava per contro a zero franchi. Rispetto alla dichiarazione presentata, erano in particolar modo negate le perdite relative all'attività principale del contribuente e all'attività indipendente accessoria del coniuge (- fr. 500'000.-). F. La rappresentante dei contribuenti impugnava la suddetta decisione, con reclamo del 21 giugno 2012, lamentando la mancata deduzione dal reddito da attività professionale del contribuente dell'importo di fr. 446'100.- (corrispondenti ad € 300'000.-). Era contestata la qualifica della somma di € 300'000.-, ritenuta “arbitraria”, per il fatto che il pagamento “volontariamente eseguito” da RI 1 il 14 luglio 2009 era da considerarsi come la restituzione di un “illecito profitto”. Le commissioni di € 269'874.- erano state arrotondate a € 300'000.- perché “nel frattempo erano emersi ulteriori fatti”. G. L'UT richiedeva, l'8 agosto 2012, un parere giuridico all'Ufficio Giuridico della Divisione delle contribuzioni. Quest'ultimo, con scritto del 22 febbraio 2013, sottolineava che, in virtù della clausola generale degli art. 16 cpv. 1 LIFD e 15 cpv. 1 LT è data l'imponibilità anche dei redditi derivanti da attività illecite. L'Ufficio giuridico rilevava però che vi sono due correnti dottrinali quanto all'imponibilità dei redditi illeciti. Secondo una prima, il reddito non è imponibile se vi è l'obbligo di restituzione. Un'altra parte della dottrina ritiene che l'imponibilità non è più data unicamente quando il reddito è “confiscato penalmente o d'ufficio”. Se i proventi da attività illecita sono scoperti solo dopo la decisione di tassazione, è possibile aprire una procedura di recupero d'imposta. L'Ufficio giuridico concludeva che “in virtù della giurisprudenza e della dottrina in vigore, visto l'obbligo di risarcimento tale reddito non sarebbe pertanto più imponibile.” Malgrado ciò, la “non impunibilità andava postulata in sede di accordo 20 ottobre 2010; questo in quanto i tali indebiti proventi sono stati restituiti/sequestrati nell'anno 2009, ne discende che il contribuente doveva già essere a conoscenza della loro non imputabilità”. H. Con decisione del 30 maggio 2013, l'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo, argomentando che l'importo in questione doveva essere fatto valere al momento della conclusione dell'accordo con l'Ufficio procedure speciali del 20 ottobre 2010. I. Con tempestivo ricorso

alla Camera di diritto tributario, RI 1 e RI 2 postulano la deduzione dell'importo di fr. 44'796.35 dal reddito imponibile. A loro avviso la somma complessiva versata allo Stato italiano si compone dei proventi illeciti conseguiti nel 2006, 2007 e 2008 (per un totale di € 269'874,40) e di ulteriori € 30'135,30 per "arrotondare complessivamente a € 300'000.- quanto proposto all'autorità inquirente italiana a titolo di restituzione di 'indebiti profitti'". L'autorità fiscale nella propria decisione non avrebbe fatto riferimento all'importo di € 30'135,30 che, a mente dei ricorrenti, è stato "offerto e versato dal ricorrente all'autorità giudiziaria italiana nel corso del 2009 e, come tale da computare a livello fiscale in deduzione su detto periodo".

Diritto 1. 1.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, è 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) 1.2. 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. 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).

2. 2.1. RI 1 è stato arrestato a _____ nel 2009 per riciclaggio nell'ambito di un'inchiesta sulle bonifiche dell'area _____ di _____. Da un personal computer sequestrato in quella circostanza, erano poi emersi files contenenti centinaia di nominativi relativi a clientela assistita da lui o dal suo studio. La consulenza tecnica fatta espletare dalla Procura milanese ha consentito di appurare che l'avv. RI 1 o la _____ SA, a lui riconducibile, avevano promosso in forza di rapporti di mandato e/o di consulenza variamente articolati, (a) la costituzione di trust e fondazioni nel Liechtenstein e di società ed enti in vari Paesi stranieri, (b) l'interposizione di società-veicolo, (c) la realizzazione di espedienti per consentire la permanenza all'estero di

capitali “scudati”, nonché finanziamenti e ristrutturazioni societarie per il rientro in Italia di capitali detenuti all’estero (cfr. la sentenza n. 17183/2015 della Corte di cassazione italiana del 26 agosto 2015). Per quanto concerne i risvolti fiscali di queste indagini per il ricorrente, si è già ricordato che l’Ufficio delle procedure speciali della Divisione delle contribuzioni ha aperto dei procedimenti di recupero d’imposta e di contravvenzione per i periodi fiscali 1999/2000, 2001/2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. Gli stessi si sono conclusi con la sottoscrizione di un verbale, il 20 ottobre 2010.

2.2. Secondo i ricorrenti, l’importo di € 300'000, versato da RI 1 al Fondo Unico di giustizia di Roma, costituirebbe la restituzione di “indebiti profitti”, cioè di proventi delle attività delittuose perseguite dagli inquirenti italiani. Mentre la maggior parte della somma in questione (€ 269'874) corrisponderebbe “al totale di ‘indebiti profitti’ (per la legislazione italiana) realizzati negli anni 2006-2007-2008”, l’importo “aggiuntivo” di € 30'135, “offerto e versato dal ricorrente all’autorità giudiziaria italiana nel corso del 2009”, sarebbe “da computare a livello fiscale in deduzione su detto periodo”. Limitatamente a questa somma, di conseguenza, se ne giustificerebbe la deduzione dal reddito imponibile del periodo fiscale 2009.

2.3. Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, non è determinante il momento in cui è intervenuto il preteso “rimborso” bensì il periodo fiscale in cui sono stati conseguiti i proventi illeciti poi restituiti. Come già ricordato, infatti, l’obbligo di restituzione “neutralizza” l’acquisizione del reddito di provenienza illecita. Nel momento in cui l’arricchimento di origine delittuosa viene restituito o confiscato, viene meno ogni incremento patrimoniale determinante per l’imposta sul reddito (Reich , Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, in IFF 2004 p. 11). Perché possa considerarsi reddito, infatti, un aumento patrimoniale non deve essere gravato da una diminuzione correlata. Ne consegue che, bisogna negare un incremento imponibile ogniqualvolta si sia verificata una restituzione di un arricchimento ingiustificato. Se la restituzione si è già verificata al momento della tassazione del periodo fiscale in cui è intervenuto l’arricchimento, allora il reddito non sarà imposto. Se invece la restituzione o la confisca interviene in un momento successivo, quando la tassazione del periodo fiscale in cui è stato imposto il provento illecito è ormai passata in giudicato, si giustifica una revisione di quest’ultima decisione (Reich , op. cit., p. 9 ss.; v. anche Hofer , Nachsteuern und Steuerhinterziehungsbusse auf Einkommenszufluss aus unerlaubter Handlung, in RF 62/2007, p. 268 ss.). Ciò che è determinante è il fatto che la successiva restituzione fa sì che non vi sia alcun reddito imponibile. La restituzione o la confisca non ha per contro in alcun modo la natura di costo di acquisizione del reddito, che potrebbe come tale essere dedotto dal reddito imponibile quando si verifica (Reich , op. cit., p. 11).

2.4. Alla luce delle considerazioni che precedono, anche volendo ammettere che l’importo di € 30'135, “offerto e versato dal ricorrente all’autorità giudiziaria italiana nel corso del 2009”, costituisca il rimborso dei proventi dei reati commessi negli anni precedenti, non potrebbe essere dedotto dal reddito del periodo fiscale 2009. Poiché, quando il contribuente è stato sottoposto alle procedure di recupero d’imposta e di contravvenzione, aveva già versato l’importo in questione allo Stato italiano, avrebbe potuto far valere il mancato conseguimento del relativo reddito nell’ambito dell’accertamento delle sottrazioni d’imposte commesse nei periodi precedenti.

3. 3.1. Indipendentemente dalle argomentazioni appena esposte, è comunque tutt’altro che evidente che l’importo, versato allo Stato italiano nel corso del procedimento penale promosso nei confronti del ricorrente, rappresenti una restituzione o una confisca di proventi illeciti.

3.2. Negli atti dell’Ufficio delle procedure speciali non è reperibile alcuna

sentenza di condanna né altri documenti che si riferiscono ai procedimenti penali nei confronti dell'insorgente. D'altronde, nel verbale sottoscritto dalle parti il 20 ottobre 2010, al termine delle procedure di recupero e di contravvenzione, si legge che "i redditi imponibili e quindi gli elementi sottratti in relazione ai periodi fiscali in esame" erano stati stabiliti grazie alla "messa a disposizione da parte del contribuente di una serie di tabelle riassuntive e di dettaglio" e alle "spiegazioni fornite durante le numerose riunioni intervenute". Ne consegue che dagli atti non emerge alcun elemento che consenta di affermare che il versamento dell'importo di € 300'000, avvenuto il 14 luglio 2009, rappresenti la restituzione dei proventi di un reato, assoggettati all'imposta sul reddito.

3.3. In primo luogo, si deve escludere che il pagamento in discussione sia intervenuto al termine di un procedimento penale, sulla base di una sentenza di condanna che abbia disposto la restituzione o la confisca dei proventi dei reati commessi dal contribuente. L'unico atto giudiziario in cui è menzionato il pagamento dell'importo in questione è l'ordinanza di concessione degli arresti domiciliari del Giudice per le indagini preliminari del 15 luglio 2009, ove si afferma che "ritenuto... che, in base... al risarcimento effettuato in data 14.7.09, può considerarsi attenuata l'esigenza cautelare di talché la misura cautelare idonea, congrua ed adeguata... non è più la misura della custodia in carcere ma quella degli arresti domiciliari potendo tale misura meno afflittiva garantire la collettività dai pericoli già menzionati". Il contesto in cui è situata la frase e la natura delle argomentazioni dell'ordinanza inducono a ricondurre il deposito della somma di denaro di cui si tratta ad un istituto simile a quello della cauzione, previsto dall'art. 238 del Codice di diritto processuale penale svizzero del 5 ottobre 2007 (CPP; RS 312.0), piuttosto che a quello della confisca.

3.4. In secondo luogo, negli atti delle procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione non è reperibile alcun elemento che permetta di ricondurre gli elementi patrimoniali ed i redditi, che sono oggetto dei procedimenti, ad un preciso reato, del quale costituirebbero i proventi. Al verbale, con il quale le parti hanno concluso le procedure, sono allegati unicamente dei "riepiloghi" delle "situazioni patrimoniali" nei diversi periodi fiscali interessati. Il verbale stesso si limita ad affermare che "le parti intendono regolare gli aspetti fiscali relativi ai periodi indicati in oggetto" e che "in particolare, sono stabiliti i tributi dovuti per la parte di sostanza e di reddito mai dichiarati dal contribuente". In nessun modo è possibile ricondurre i beni patrimoniali ed i redditi degli stessi ad un preciso atto illecito.

3.5. Va anche tenuto presente che il procedimento penale aperto in Italia nei confronti di RI 1 riguardava il reato di riciclaggio, nell'ambito di un'inchiesta sulle bonifiche dell'area _____ di _____. Solo in seguito al sequestro di un personal computer dell'accusato, sono poi emersi i sospetti di ulteriori illeciti, legati alla partecipazione del ricorrente ad atti di evasione fiscale commessi da suoi clienti. Se, da un lato, non vi sono elementi che permettano di accertare a quale atto illecito si riferisca il versamento allo Stato italiano, dall'altro, neppure è possibile distinguere, fra gli elementi imponibili considerati nelle decisioni dell'Ufficio delle procedure speciali, i proventi dei diversi illeciti che potrebbero entrare in considerazione.

3.6. In queste circostanze, non sono evidentemente adempiuti i presupposti per poter concludere che il versamento dell'intero importo di € 300'000 al Fondo Unico Giustizia, ma neppure della sola componente "aggiuntiva" di € 30'135, abbia "neutralizzato" un provento illecito assoggettato all'imposta sul reddito.

4. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ b. nelle spese di cancelleria di _____

complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (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: La segretaria:

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