

TI_GERICHTE 80.2017.92 vom 21. März 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-03-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.92

FR: TI_GERICHTE 80.2017.92 du 21 mars 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.92 del 21 marzo 2017

Regeste

Richiesta di garanzia: presupposti, sospetto di importanti sottrazioni d'imposta e frodi fiscali, procedura d'inchiesta speciale, presupposti per la decadenza della responsabilità solidale dei coniugi

Erwägungen

E. 22

marzo 2017, presso la loro abitazione, è stata condotta un'operazione di perquisizione e sequestro, in occasione della quale la contribuente veniva informata del fatto che in data 6 marzo 2017 _____ (di seguito _____), su ordine del Capo del Dipartimento federale delle finanze, aveva aperto un'inchiesta penale amministrativa nei confronti del marito _____, in ragione di sospetti di gravi infrazioni fiscali, in relazione ai presunti reati di sottrazione consumata, rispettivamente tentata o complicità (art. 175 e seguenti LIFD), come pure per sospetti di frode fiscale (art. 186 LIFD). Parallelamente, sempre nei confronti del coniuge, l'_____ conduceva anche una procedura penale amministrativa in ragione di sospetti di truffa in materia di tasse (art. 14, cpv. 2 DPA) ed eventualmente sottrazione d'imposta preventiva (art. 61 lit. a LIP), commesse negli anni dal 2012 al 2014 nell'ambito della gestione della società _____ in liquidazione. Lo stesso giorno, a titolo di debitrice solidale d'imposta ex artt. 12 LT e 13 LIFD, alla contribuente venivano notificate brevi manu, ed eseguite seduta stante dall'_____ di Lugano, su ordine rispettivamente dell'_____ e della PI 1, tre richieste di garanzia: - richiesta di garanzia dell'_____, RS 1, del 21 marzo 2017 ai fini dell'imposta federale diretta per gli anni dal 2012 al 2016, per un importo complessivo di fr. 490'000.-; - richiesta di garanzia della RS 1, del 21 marzo 2017 ai fini dell'imposta cantonale per gli anni dal 2012 al 2016, per l'importo complessivo di fr. 1'220'000.-; - richiesta di garanzia della RS 1, del 21 marzo 2017 ai fini dell'imposta comunale per gli anni dal 2012 al 2016, per l'importo complessivo di fr. 925'000.-. Le rispettive richieste di garanzia venivano motivate come segue: Il pagamento del credito erariale sembrerebbe essere minacciato e pregiudicato. In effetti l'attività dei coniugi è stata strutturata in maniera tale da permettere a quest'ultimi di celare i propri beni patrimoniali all'esecuzione del fisco. Operando con società hanno distratto gli utili conseguiti all'imposizione fiscale. B. In data 31 marzo 2017 si teneva un incontro presso la Divisione affari penali e inchieste, al quale partecipavano la rappresentante dei coniugi RI 1, _____, Lugano, la consulente fiscale, _____, e il Sostituto Capo Team _____, _____. In quest'occasione, come dichiara la ricorrente nel ricorso, venivano date delle indicazioni circa la quantificazione delle prestazioni attribuibili al coniuge della contribuente (nella forma di distribuzione dissimulata di utile) per il periodo tra il 2011 e il 2014, che sarebbe ammontato approssimativamente a fr. 7'100'000.--. C. In data 12 aprile 2017, alla contribuente e al

marito venivano notificati ulteriori atti di sequestro in relazione alle richieste di garanzia. In particolare venivano perquisiti e sequestrati tutti i conti e tutti i beni immobili intestati ai coniugi. A questo scritto venivano allegati copia dell'apertura dell'inchiesta penale per l'imposta preventiva, copia dell'apertura dell'inchiesta penale per le imposte dirette, e la decisione di sequestro datata 21 marzo 2017, dalle cui motivazioni emergeva una stima di almeno fr. 4'000'000.-- come valore patrimoniale ottenuto illecitamente. D. In data 21/24 aprile 2017 la ricorrente, per il tramite della sua legale rappresentante, presenta tre distinti e tempestivi ricorsi avverso le richieste di garanzia della PI 1, rispettivamente per l'imposta cantonale per gli anni dal 2012 al 2016 e per l'imposta comunale per gli anni dal 2012 al 2016, nonché avverso la richiesta di garanzia dell'_____ per l'imposta federale diretta per gli anni dal 2012 al 2016. Innanzitutto la ricorrente, la quale non avrebbe mai svolto alcuna attività e non sarebbe mai stata informata degli aspetti finanziari e fiscali del marito o della famiglia, lamenta la violazione del suo diritto di essere sentita ex art. 29 cpv. 2 Cost.; il fatto che la stima del valore patrimoniale ottenuto illecitamente, comunicata oralmente durante l'incontro del 31 marzo 2017 (fr. 7'100'000.--), e la stima indicata nella decisione di sequestro del 21 marzo 2017 (fr. 4'000'000.--) non corrispondano, e in assenza di documentazione atta a suffragare le ipotesi formulate dall'Autorità fiscale, pongono la ricorrente nella condizione di non poter esercitare i suoi diritti, non potendo comprendere quanto viene contestato a lei e al marito. Inoltre neppure sarebbe stato chiarito il motivo per il quale l'amministrazione fiscale ritenga di imputare al marito eventuali utili o distribuzione dissimulata di utili della _____ e della _____, non essendo azionista unico della prima e avendo ceduto la sua partecipazione della seconda nel dicembre del 2011. Neppure sarebbe stato spiegato quali siano le ragioni che hanno portato all'applicazione del principio della trasparenza inversa. La ricorrente sottolinea inoltre che lei e il marito sono domiciliati in Svizzera dal 1° maggio 2012, pertanto le ipotesi di prestazione dissimulata di utile attribuite al marito per il periodo precedente (dal 1° gennaio 2011 al 30 aprile 2012) non possono essere assoggettate all'imposta federale diretta, come all'imposta cantonale e comunale. Sulla base di questa considerazione, l'importo stimato dall'_____ sarebbe sicuramente errato. Infine la ricorrente rileva la sproporzione della garanzia richiesta, considerato che sono stati oggetto di sequestro averi di molto superiori ai crediti d'imposta, calcolati erroneamente dalla Divisione delle contribuzioni e dall'_____. In ragione delle considerazioni esposte, la ricorrente chiede che le richieste di garanzia del 21 marzo 2017 della PI 1 e dell'_____ siano annullate, o, in via subordinata, che vengano riformate nel senso che gli importi di garanzia vengano ridotti rispettivamente a fr. 428'000.-- per l'imposta cantonale, a fr. 327'000.-- per l'imposta federale diretta, e a fr. 321'000.-- per l'imposta comunale; tali cifre vengono calcolate tenendo conto del fatto che l'_____, ai fini dell'imposta preventiva, ha stabilito in fr. 7'100'000.-- l'importo delle presunte prestazioni dissimulate di utili per gli anni 2011-2014, con conseguente base imponibile al 60% (art. 19 cpv. 1bis LIFD) di fr. 4'260'000.--, e, considerato che la contribuente e il marito sono illimitatamente imponibili in Svizzera da maggio 2012, a mente della ricorrente, l'importo dovrebbe essere calcolato su 32 mesi, non 48 mesi come erroneamente è stato fatto. E. In data 22 maggio 2017 la ricorrente ha presentato istanza di sospensione dell'esecuzione delle richieste di garanzia 21 marzo 2017 per le imposte federali, cantonali e comunale degli anni dal 2012 al 2016, sulla quale la PI 1, che agisce anche per conto del Comune di _____ e dell'_____, ha preso posizione in data 30/31 maggio 2017. In data 10 luglio 2017 questa Camera ha respinto l'istanza di sospensione. F. In data 7/8 giugno 2017 la PI 1, che agisce anche per il Comune

di _____ e per l' _____, ha presentato le proprie osservazioni ai ricorsi del 21 aprile 2017. L'autorità fiscale, dopo aver richiamato la normativa vigente in tema di garanzia, sottolinea: I fondati sospetti da parte dell'autorità fiscale che il signor RI 1, in particolare, potesse aver commesso una sottrazione consumata d'imposta, rispettivamente un tentativo di sottrazione in relazione a delle prestazioni corrisposte da _____ e a dei trasferimenti di utili a _____, così come una truffa in materia di tasse ed eventualmente una sottrazione dell'imposta preventiva per il sospetto di aver incassato delle distribuzioni dissimulate di utile non regolarmente contabilizzate in relazione alle attività delle partecipate società, hanno dunque fatto sì che i diritti creditori del fisco sembrassero oggettivamente pregiudicati e, di conseguenza, vi potesse essere una cosiddetta "Gefährdung des Steuerbezuges" (di veda già TF in DTF 75 I 359 seg. e poi in seguito ad es. in 2A.560/2002 dell'8 settembre 2003, cifra 4.1. oppure in 2C_ 2013 del 26 ottobre 2013, cifra 2.2 o in CDT inc. n. 80.2009.29/30/31 del 30 novembre 2009 cifra 3.1), ciò che ha giustificato, in concreto, le richieste di garanzia. Per ciò che concerne la lamentata violazione dell'art. 29 cpv.2 Cost. Fed., l'Autorità fiscale richiama consolidata giurisprudenza del Tribunale Federale, secondo cui in ambito amministrativo l'art. 29 Cost. Fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste addotti, ritenendo sufficiente menzionare almeno brevemente i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che in un altro, ponendo l'interessato nella condizione di comprendere la portata del giudizio e dell'eventuale possibilità di impugnazione presso un'istanza superiore. A mente dell'autorità fiscale al punto 2 della richiesta di garanzia venivano espliciti i motivi per i quali i crediti erariali sembrano essere minacciati o pregiudicati in modo tale da consentire alla contribuente di comprenderli, adempiendo così ai requisiti per una valida richiesta di garanzia "giacché non è decisivo che nella stessa l'autorità fiscale indichi altresì ai contribuenti gli effettivi importi contestati o addirittura già cresciuti in giudizio a quel momento, bensì tutti i possibili crediti fiscali che si presumono pregiudicati a seguito del suo agire (CDT n. 80.2009.29-30-31 del 20.11.2009, cifra 2.1)". Per le ragioni fino a qui menzionate, l'Autorità fiscale ritiene che neppure la censura addotta dal ricorrente in merito all'ammontare degli importi richiesti in garanzia sia accoglibile. Con successivo scritto del 7 luglio 2017, l'Autorità fiscale completava le sue osservazioni allegando le tabelle dei calcoli eseguiti per quantificare l'importo richiesto. G. Con scritto del 24/27 novembre 2017, RI 1, sempre per il tramite della sua legale rappresentante, chiede che vengano annullate le richieste di garanzia a proprio carico, in considerazione dell'avvenuta decadenza ex artt. 12 cpv. 1 seconda frase LT e 13 cpv. 1 seconda frase LIFD dell'obbligo solidale col marito _____, essendo il marito insolvente. A dimostrazione dello stato d'insolvenza di _____, la ricorrente allega uno scritto del 17 novembre 2017 col quale la ricorrente chiedeva alla PI 1 che venisse confermata la decadenza della solidarietà, ritenuto che dal verbale di pignoramento allegato (datato 2 novembre 2017) emergeva che il marito era colpito da un attestato di carenza beni provvisorio. H. In data 6/7 dicembre 2017, la PI 1, trasmette le proprie osservazioni in merito allo scritto datato 24 novembre 2017 presentato dalla contribuente. Dopo aver richiamato le norme, l'Autorità fiscale evidenzia che l'insolvibilità, ai fini della decadenza della solidarietà ex artt. 12 LT e 13 LIFD, "viene riconosciuta (unicamente) quando risultano dati gli elementi che attestino un'incapacità duratura per il contribuente di far fronte ai propri obblighi finanziari, ad esempio di un completo indebitamento, rispettivamente dell'esistenza di atti di carenza beni quanto meno definitivi". Nel caso concreto vi è un verbale di pignoramento, che vale come

attestato provvisorio di carenza beni, e pertanto non idoneo a far decadere la solidarietà di cui agli articoli richiamati. I. Con scritto del 21/22 dicembre 2017, la ricorrente trasmette a questa Camera copia della lista delle esecuzioni in capo a _____ aggiornata al 18 dicembre 2017, da cui si evince, a mente della ricorrente, il grave stato d'insolvenza dello stesso, che giustifica la decadenza della solidarietà ex artt. 12 LT e 13 LIFD. La ricorrente conferma infine la sua volontà "di avere una suddivisione della partita fiscale rispetto al marito _____".

Diritto 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).

2. 2.1. Preliminarmente deve essere analizzata la questione della solidarietà tra la ricorrente e il marito _____ ex artt. 12 LT e 13 LIFD. 2.2. Con i suoi scritti del 24/27 novembre 2017 e 21/22 dicembre 2017, la ricorrente, come esposto in narrativa, ha chiesto a questa Camera di separare la sua partita fiscale da quella del marito _____, con conseguente annullamento delle richieste di garanzia in capo alla contribuente, in ragione dell'intervenuta decadenza ex artt. 12 cpv. 1 seconda frase LT e 13 cpv. 1 seconda frase LIFD dell'obbligo solidale col coniuge, essendo lo stesso insolvente. Solo l'Autorità fiscale è abilitata a decidere se le condizioni siano realizzate per considerare effettiva la decadenza della responsabilità solidale dei coniugi: in assenza di una decisione del fisco, la solidarietà fra coniugi continua a sussistere (Jaques , in: Noël/ Aubry Girardin (a cura di), Commentaire romand LIFD, 2a edizione, Basilea 2017, n. 12° ad art. 13 LIFD, pag. 213). Pertanto questa Camera si esprimerà sulla realizzazione delle condizioni per la decadenza della solidarietà tra coniugi ex artt. 12 LT e 13 LIFD.

3. 3.1. L'art. 12 cpv. 1 LT e l'art. 13 LIFD stabiliscono che i coniugi non separati legalmente o di fatto rispondono solidalmente dell'imposta complessiva. Tuttavia, ciascun coniuge risponde della sua quota nell'imposta complessiva quando uno di essi è insolubile (oppure, solo per il diritto cantonale, ne fa richiesta scritta, all'autorità fiscale, entro trenta giorni dall'intimazione della tassazione). Inoltre i due coniugi rispondono solidalmente per la parte d'imposta complessiva inerente al reddito e alla sostanza dei figli.

3.2. Secondo la Circolare n. 30 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) del 21 dicembre 2010 sull'imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), l'insolubilità, cui fa riferimento l'art. 13 LIFD, deve essere riconosciuta ogni qualvolta indizi decisivi suffragano l'impossibilità duratura del debitore di onorare i propri impegni finanziari, ad esempio in caso di forte indebitamento, in presenza di attestati di carenza beni, all'apertura di una procedura di fallimento oppure alla stipulazione di un concordato con abbandono dell'attivo (Jaques , op. cit., art. 13 n. 12, pagg. 211-212; Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Basilea 2001, n. 15 ad art. 13, pag. 230). Secondo il Tribunale federale, tanto nell'ambito del diritto fallimentare quanto nel diritto fiscale, la nozione d'insolvenza va necessariamente oltre ad una incapacità temporanea del debitore di onorare i propri obblighi finanziari: deve trattarsi di una situazione duratura, destinata a protrarsi nel tempo (Jaques ,

op. cit., art. 13 n. 12, pag. 212 e giurisprudenza ivi citata; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3° edizione, Zurigo 2016, art. 13 n. 11, pagg. 136-137). La prova dell'insolubilità deve essere fornita dal coniuge che vuole far valere detta situazione per sottrarsi alla responsabilità solidale (Jaques , op. cit., art. 13 n. 11, pag. 212) . 3.3. Nell'ambito di una procedura per la richiesta di garanzia, tuttavia, la responsabilità fiscale viene verificata solo preliminarmente e provvisoriamente: la determinazione puntuale della responsabilità, come anche il preciso ammontare dell'imposta (come diremo oltre), sono riservate alla procedura di tassazione (TF, sentenza 2A.388/2005, consid. 2.3). In una sentenza del 2 marzo 2006, il Tribunale federale ha poi chiarito che, poiché la responsabilità solidale tra coniugi ex art. 13 LIFD è sempre presunta, in fase di garanzia una decadenza della solidarietà potrà essere ammessa solo nel caso in cui i presupposti per la ripartizione della responsabilità siano evidenti. Del resto la richiesta di garanzia ha la funzione, appunto, di garantire al fisco la soddisfazione delle pretese fiscali che verranno accertate nel loro ammontare durante la successiva procedura di tassazione: ammettere preliminarmente una divisione della responsabilità rischierebbe di vanificare la richiesta di garanzia stessa (TF, sentenza 2A.388/2005, consid. 3.2, e dottrina ivi citata). 3.4. Nel caso concreto, la ricorrente ha esibito un verbale di pignoramento del 2 novembre 2017 e una lista delle esecuzioni in capo al marito, aggiornata al 18 dicembre 2017. Ai sensi dell'art. 115 cpv. 2 LEF, il verbale di pignoramento vale come attestato provvisorio di carenza beni a favore del creditore, e per il fatto stesso di attestare una situazione provvisoria non dimostra una situazione di insolvenza ai sensi degli artt. 12 LT e 13 LIFD (cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3a. edizione, Zurigo 2016, art. 13 n. 11, pagg. 136-137). Anche per quanto concerne la lista delle esecuzioni si deve giungere alla medesima conclusione. Infatti, questo documento non prova in alcun modo che la situazione d'indebitamento sia destinata a protrarsi nel tempo, mettendo anzi in evidenza che al 18 dicembre 2017 non vi erano attestati di carenza beni in capo a _____, né definitivi ex art. 149 LEF, né provvisori ex art. 115 LEF. 3.5. In definitiva, non essendo state fornite prove evidenti, è confermata la responsabilità solidale della ricorrente e del marito _____ ex art. 12 LT e 13 LIFD. Del resto, la separazione delle responsabilità nel procedimento di garanzia deve essere considerata del tutto eccezionale, legata ad una situazione lampante, proprio in considerazione dello scopo e della natura della procedura, dove di fatto l'importo esatto dell'imposta e la responsabilità fiscale sono verificati in modo sommario. 4. 4.1. La 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 ad ogni modo esorbitanti nel loro ammontare. 4.2. Violazione del diritto di essere sentito Per ciò che concerne le richieste di garanzia datate 21 marzo 2017, la ricorrente lamenta innanzitutto la violazione del diritto di essere sentito sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. Ritiene che le decisioni di garanzia non sarebbero sufficientemente motivate: non sarebbero supportate da alcuna documentazione atta a suffragare le ipotesi formulate dall'amministrazione fiscale. 4.3. 4.3.1. 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; sentenza TF 2C_115/2017 del 30.5.2017 consid. 4.1.). 4.3.2. 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).

4.4. 4.4.1. 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: essa è legata all'apertura, ad inizio marzo 2017, dell'inchiesta penale amministrativa nei confronti del coniuge della ricorrente dalla quale sarebbe emerso che questi avrebbe assunto comportamenti atti a celare in maniera sistematica la propria situazione finanziaria - dissimulando beni e redditi - vis-à-vis del fisco per il tramite di società. Detta motivazione ha quindi permesso alla contribuente di tutelarsi adeguatamente, inoltrando un ricorso debitamente motivato. Si rileva che la stessa insorgente ha prodotto unitamente al ricorso copie dei documenti che attestano l'apertura di un'inchiesta penale amministrativa da parte dell'AFC. In particolare da questi atti emerge che l'AFC ha avviato un'inchiesta nei confronti del marito: "(...) in ragione di sospetti giustificati di sottrazione d'imposta continuata di importanti somme d'imposta (art. 175 e 176 LIFD) e/o istigazione/complicità (art. 177 LIFD), come pure frode fiscale (art. 186 LIFD). La società _____ durante i periodi contabili dal 2012 al 2014, avrebbe registrato dei costi economicamente non giustificati rispettivamente trasferito una parte degli utili _____, diminuendo artificialmente i propri ricavi e sottraendo delle imposte sull'utile, permettendo inoltre al suo azionista di appropriarsi di una parte degli utili realizzati dalla società (art. 175 e 176 LIFD). RI 1 avrebbe quindi beneficiato di distribuzioni dissimulate di utile corrisposte negli anni dal 2012 al 2014, le quali non sono state debitamente dichiarate. In aggiunta a ciò vi è il sospetto giustificato che _____ nei periodi fiscali 2009 – 2013 abbia commesso una sottrazione d'imposta (art. 175 LIFD) contabilizzando costi economicamente non giustificati e non rispettando le condizioni del ruling stabilito con l'autorità cantonale. In seguito a quanto precede i rendiconti presentati all'autorità fiscale di _____ e _____ sono incompleti e quindi sarebbero soddisfatte le condizioni del reato di frode fiscale (art. 186 LIFD) commesso dall'amministratore di fatto RI 1 e verosimilmente dal consulente _____ così facendo _____ e RI 1 si sarebbero resi colpevoli di istigazione e complicità per le sottrazioni d'imposta commesse dalla _____ e _____ (art. 177 LIFD)". RI 1 è inoltre sospettato – unitamente ad altri – di aver commesso nel periodo compreso tra il 2011 ed il 2014, nell'ambito della gestione di _____ (in liquidazione) una truffa in materia di tasse (art. 14 cpv. 2 DPA), rispettivamente sottrazione d'imposta preventiva (art. 61 lit. a LIP). In particolare il comportamento rilevante sarebbe stato indentificato come segue: "RI 1 in qualità di presidente del Consiglio di amministrazione e principale azionista della società, congiuntamente a _____, quale membro del consiglio di amministrazione, azionista di minoranza e consulente della società hanno trasferito illecitamente una parte degli utili a _____; in aggiunta sarebbero stati registrati contabilmente costi economicamente non giustificati, affinché RI 1 potesse beneficiare personalmente di

prestazioni dissimulate di utile corrisposte dalla società e non dichiarate dall'Amministrazione federale delle contribuzioni. Così facendo RI 1 e _____ hanno sottratto l'imposta preventiva dovuta all'ente pubblico. (...)". 4.4.2. 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 7 luglio 2017 ha infatti trasmesso uno schema dove vengono riportati i calcoli anno per anno per le imposte federali dirette, le imposte cantonali e le imposte comunali, dovute o presunte, le multe e gli interessi scoperti. La 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 violazione del diritto di essere sentito della ricorrente.

5. Garanzie fiscali

5.1 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.

5.2. 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.; in merito si veda anche sentenza TF 2C_543/2018 del 30.10.2018). 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 (SR 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 P., op. cit., n. 15-19 ad art. 169 LIFD).

5.3. 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 P., 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.).

5.4. 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 E. 6.2 pag. 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.).

6. 6.1. 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).

6.2. Venendo al caso in esame, è stato avviato dall'_____ un procedimento penale amministrativo a carico del marito della ricorrente, sospettato di sottrazione consumata, rispettivamente tentata o complicità (art. 175 e seguenti LIFD), come pure di frode fiscale (art. 186 LIFD), di truffa in materia di tasse (art. 14 cpv. 2 DPA) ed eventualmente sottrazione d'imposta preventiva, con riferimento a delle prestazioni corrisposte da _____ e ad alcuni trasferimenti di utili a ETC Energy Trading LLC, nonché all'incasso di distribuzioni dissimulate di utile. Come si legge nella stessa motivazione alla richiesta di garanzia, "l'attività dei coniugi è stata

strutturata in maniera tale da permettere a questi ultimi di celare i propri beni patrimoniali all'esecuzione del fisco. Operando con società hanno distratto gli utili conseguiti all'imposizione fiscale", ciò che emerge anche dal verbale d'audizione di RI 1 del 13 giugno 2016, tenutosi nell'ambito del procedimento penale a carico di Davide Enderlin Jr. Va qui segnalato che risultano coinvolti nel procedimento penale amministrativo altresì la Energy Investments SA, della quale RI 1 era azionista e presidente del CDA, nonché un altro azionista della _____, _____, e la _____, della quale il marito della qui insorgente è stato azionista e dalla quale, come emerge dal già citato verbale, RI 1 ha continuato successivamente a ricevere ingenti quantità di denaro a titolo di distribuzione di dividendi anche dopo l'asserita cessione della propria partecipazione in _____ nel dicembre del 2011 (cfr. verbale 13.6.2016 dinanzi al PP Minesso). Nelle descritte circostanze, l'esistenza di un credito fiscale e la messa in pericolo della sua conseguente riscossione appaiono più che verosimili. Vi sono infatti significativi indizi per ritenere che _____ – del quale RI 1 è responsabile solidalmente per il pagamento delle imposte - abbia dissimulato sistematicamente elementi del proprio reddito. Una tale situazione è già di per sé sufficiente per considerare il pagamento del credito fiscale oggettivamente minacciato (RDAT II-1998 n. 20t, consid. 4c; ASA 65 p. 386 = StE 1996 B 99.1 n. 5), senza dimenticare inoltre che una richiesta di garanzia si rileva altresì legittima ogni volta che il contribuente deve aspettarsi, come nella fattispecie, delle imposte suppletorie e delle multe considerevoli (Curchod, op. cit., n. 22 ad art. 169 LIFD, p. 1933 e riferimenti citati).

6.3. 6.3.1. In relazione all'ammontare delle garanzie, la ricorrente ritiene che l'importo complessivo sia esageratamente alto e fondato su una base di calcolo determinata in maniera eccessivamente approssimativa. L'autorità fiscale avrebbe inoltre erroneamente preso in considerazione anche il periodo fiscale 2011, anno nel quale il ricorrente non era illimitatamente imponibile in Svizzera. 6.3.2. Come esposto in narrativa, l'RS 1 ha commisurato rispettivamente in fr. 490'000.-, fr. 1'220'000.- e fr. 925'000.-, le garanzie a copertura delle imposte federali, cantonali e comunali. Dalla decisione di sequestro dell'AFC del 21.3.2017, prodotta quale allegato al ricorso emerge a pagina 3: "I valori patrimoniali guadagnati illecitamente e provenienti dalla sottrazione d'imposta sui redditi sono verosimilmente stati incassati da RI 1. Il valore dell'illecito profitto per RI 1 ammonterebbe in totale ad almeno fr. 4'000'000.-". 6.3.3. Innanzitutto, come emerge dai documenti notificati a questa Camera dalla PI 1, con scritto datato 7 luglio 2017, l'anno fiscale 2011 non viene preso in considerazione, ritenuto che, come osservato dalla ricorrente, in questo periodo i coniugi RI 1 risiedevano all'estero, e non erano pertanto illimitatamente imponibili in Svizzera. Inoltre si ricorda alla contribuente che le garanzie richieste sono a copertura delle imposte federali, cantonali e comunali per i periodi fiscali dal 2012 al 2016, e non solo il periodo 2012-2014, periodo nel quale il marito della contribuente è sospettato di aver commesso i fatti oggetto del procedimento penale-amministrativo. Per quanto è dato di sapere a questo stadio della procedura, simili somme sono senz'altro elevate, ma non sproporzionate, considerato che 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. 6.4. 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. 6.5. L'esame esperito prima facie da questa Camera conduce a confermare le decisioni impugnate, ritenuta l'esistenza dei motivi esatti dalla legge per costituire delle garanzie, la plausibilità della pretesa fiscale e del suo importo, con la conseguenza che il ricorso deve essere respinto. Le censure espresse da parte della ricorrente potranno senz'altro essere riproposte da quest'ultima nell'ambito delle procedure che la vedono coinvolta. 7. In ragione di quanto sopra esposto, il ricorso è respinto. Le tasse di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della 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 della 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 LA Copia per conoscenza: - municipio di o. 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.