

TI_GERICHTE 80.2022.76 vom 16. Februar 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-02-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.76

FR: TI_GERICHTE 80.2022.76 du 16 février 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.76 del 16 febbraio 2022

Erwägungen

E. 16

maggio 2022, la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino propone di respingere il ricorso e di confermare la decisione del 24 febbraio 2022, senza accollare spese e concedere ripetibili. Essa sostiene che il ricorrente non poteva ignorare l'esistenza di una procedura e di un contenzioso fra lui e le autorità fiscali svizzere, essendo stato ascoltato di persona dalle autorità federali. Inoltre, il capoufficio _____ aveva notificato al rappresentante del contribuente l'apertura di una procedura di recupero e sottrazione d'imposta. La Divisione delle contribuzioni esclude che il funzionario in questione sia stato mosso da pregiudizi nei confronti del ricorrente. Contrariamente a quanto lamentato nel ricorso, il contribuente avrebbe anche avuto la possibilità di esprimersi dopo la comunicazione del 18 novembre 2020 dell'apertura della procedura di sottrazione d'imposta (comunicazione avvenuta un anno prima delle decisioni del 22 dicembre 2021), essendogli stato attribuito un termine di 30 giorni per presentare osservazioni. Lo stesso _____ aveva poi preannunciato ad un patrocinatore del contribuente l'intenzione di notificare le decisioni litigiose nel mese di dicembre del 2011, "anche nell'ottica di salvaguardare la prescrizione del diritto di tassare", ed aveva anche dato seguito alla sua richiesta "di posticipare la notifica delle decisioni dopo il 20 dicembre". F. Nella sua replica del 15 giugno 2022, il ricorrente contesta che il termine di 30 giorni, attribuitogli all'avvio del procedimento per sottrazione d'imposta, fosse compatibile con il principio della presunzione di innocenza, in quanto l'inchiesta della DAPI in quel momento non era conclusa. Ritene poi che la lamentata violazione dei suoi diritti procedurali non possa essere giustificata con il rischio di prescrizione, "poiché altrimenti, l'amministrazione fiscale potrebbe neutralizzare il termine di prescrizione della pena, emettendo semplicemente una decisione penale quando il termine di prescrizione è imminente". Diritto 1. L'art. 182 cpv. 1 della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT; RL 10.2.1.1) prevede che chiunque, nell'esecuzione della stessa legge, deve prendere una decisione o partecipare in modo determinante alla sua elaborazione, sia tenuto ad astenersi se: a) _____ ha un interesse personale nella causa; b) _____ è il coniuge o il partner registrato di una parte o convive di fatto con lei; b bis) _____ è parente o affine in linea retta, o in linea collaterale fino al terzo grado, con una parte; c) _____ è rappresentante di una parte o ha agito per essa nella medesima causa; d) _____ può avere per altri motivi una prevenzione nella causa. I motivi di ricusazione previsti dalla legge cantonale coincidono con quelli indicati all'art. 109 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e all'art. 10 cpv. 1 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021). 2. 2.1. Per quanto concerne gli aspetti procedurali, secondo l'art. 109 cpv. 3 LIFD, se la ricusazione è contestata, decide l'autorità designata dal diritto cantonale se si tratta di un funzionario cantonale o il DFF se si tratta di un funzionario federale. Il ricorso è salvo nei due casi. L'art. 182 cpv. 2 LT prevede, da parte sua, che il motivo della ricusazione possa

essere invocato da ogni persona partecipante alla procedura con istanza motivata al Dipartimento competente. Per l'art. 182 cpv. 3 LT contro la decisione del Dipartimento è dato ricorso entro trenta giorni dalla notifica alla Camera di diritto tributario del Tribunale di Appello.

2.2. Conformemente a quanto previsto dall'art. 182 cpv. 2 LT, il ricorrente ha inoltrato l'istanza di ricusa al Dipartimento delle finanze e dell'economia. La decisione con cui quest'ultimo ha respinto l'istanza è conseguentemente suscettibile di ricorso alla Camera di diritto tributario ex art. 182 cpv. 3 LT. Il ricorso è pertanto ricevibile.

3. 3.1. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. p. es. la sentenza del 18 giugno 2012 9C_469/2011 consid. 3.2 con riferimenti), la garanzia del diritto a un giudice imparziale persegue lo scopo di evitare che la decisione venga influenzata da circostanze estranee al processo, che potrebbero privarlo della necessaria oggettività a favore o a pregiudizio di una parte. Essa è concretizzata in primo luogo dalle regole cantonali sulla ricusa e l'esclusione o astensione obbligatoria. Indipendentemente dai precetti di diritto cantonale, la Costituzione federale (art. 30 cpv. 1) e la CEDU (art. 6 n. 1) assicurano a ciascuno il diritto di sottoporre la propria causa a giudici non prevenuti, ossia in grado di garantire un apprezzamento libero e imparziale. Sebbene la semplice affermazione della parzialità, basata su sentimenti soggettivi di una parte, non sia sufficiente per fondare un dubbio legittimo, non occorre che il giudice sia effettivamente prevenuto: per giustificare la sua ricusazione bastano circostanze concrete idonee a suscitare l'apparenza di una prevenzione e a far sorgere un rischio di parzialità.

3.2. In generale, le disposizioni sulla ricusa sono meno severe per i membri di autorità amministrative che per le autorità giudiziarie. Nei procedimenti amministrativi si applica l'art. 29 cpv. 1 Cost., che riconosce ad ognuno il diritto alla parità ed equità di trattamento. L'esigenza di imparzialità discende da tale disposizione. Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, i funzionari pubblici devono essenzialmente ricusarsi solo se hanno un interesse personale nella questione in esame, se hanno precedentemente espresso il loro disprezzo o antipatia personale nei confronti della parte, o se hanno commesso errori procedurali o di apprezzamento, che sono particolarmente gravi per la loro natura o per la loro insolita frequenza ed equivalgono a una grave violazione dei loro doveri d'ufficio nei confronti della persona interessata. Le dichiarazioni inopportune di un funzionario possono essere considerate motivo di ricusazione solo se costituiscono una grave scorrettezza nei confronti della parte interessata (sentenza 2C_649/2021 del 21.10.2021 consid. 4.2 e giurisprudenza citata).

3.3. Il motivo di ricusazione deve essere osservato d'ufficio, cioè il funzionario o il magistrato che ne constata l'esistenza è tenuto ad astenersi dalla decisione (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 5 ad art. 109 LIFD, p. 178). Il motivo della ricusazione può peraltro essere invocato da ogni persona partecipante alla procedura (art. 182 cpv. 2 LT). In tal caso, deve presentare un'istanza motivata al Dipartimento competente. Contro la decisione del Dipartimento è dato ricorso entro trenta giorni dalla notifica alla Camera di diritto tributario del Tribunale di Appello (art. 182 cpv. 3 LT).

4. 4.1. Nel caso in discussione, il ricorrente ha chiesto la ricusa del funzionario della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino _____, per avergli inflitto due multe per sottrazione d'imposta prima di aver presentato le accuse mosse nei suoi confronti e di avergli dato la possibilità di prendere posizione. Inoltre, il capoufficio non avrebbe atteso il rapporto finale della DAPI, ma si sarebbe basato sul rapporto provvisorio, facendosi già un'opinione definitiva.

4.2. Il ricorrente è stato sottoposto a provvedimenti speciali d'inchiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), secondo gli articoli 190 ss. LIFD. L'art. 190 cpv. 1 LIFD prevede infatti che il capo del DFF possa autorizzare l'AFC a svolgere un'inchiesta in collaborazione con le

amministrazioni cantonali delle contribuzioni, se esistono sospetti giustificati di gravi infrazioni fiscali, d'assistenza o d'istigazione a tali atti. Secondo l'art. 191 cpv. 1 LIFD, la procedura contro gli autori, i complici e gli istigatori è retta dagli articoli 19–50 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), escluso tuttavia il fermo dell'autore secondo l'articolo 19 capoverso 3 della legge federale sul diritto penale amministrativo. L'AFC, dopo la chiusura dell'inchiesta, compila un rapporto che trasmette all'imputato e alle amministrazioni cantonali dell'imposta federale diretta interessate (art. 193 cpv. 1 LIFD). Se l'AFC conclude che è stata commessa un'infrazione, l'imputato può, entro 30 giorni a contare dalla notificazione del rapporto, esprimere il proprio parere e domandare un complemento d'inchiesta. Entro lo stesso termine, è autorizzato a consultare gli atti secondo l'articolo 114 (art. 193 cpv. 3 LIFD). Contro la notificazione del rapporto e contro il suo contenuto non è ammesso tuttavia alcun rimedio giuridico (art. 103 cpv. 4 prima frase LIFD). L'AFC, se conclude che è stata commessa una sottrazione d'imposta (art. 175 e 176), chiede all'Amministrazione cantonale competente per l'imposta federale diretta di avviare un procedimento per sottrazione d'imposta (art. 194 cpv. 1 LIFD). Se conclude che è stato commesso un delitto fiscale, sporge denuncia all'autorità cantonale competente per il procedimento penale (art. 194 cpv. 2 LIFD). 4.3. La richiesta all'autorità fiscale cantonale di avviare un procedimento per sottrazione d'imposta e/o la presentazione della denuncia in caso di delitto fiscale intervengono solitamente al momento della notificazione del rapporto da parte della DAPI. L'art. 5 dell'Ordinanza del Consiglio federale del 31 agosto 1992 sui provvedimenti speciali d'inchiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (RS 642.132) precisa tuttavia che, se il procedimento rischia di essere prescritto prima della chiusura dell'inchiesta, l'Amministrazione federale delle contribuzioni chiede all'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta di avviare un procedimento per sottrazione d'imposta (art. 183 e 184 LIFD) o, se esiste il sospetto di un delitto fiscale, sporge denuncia all'autorità cantonale competente per il procedimento penale (art. 194 cpv. 2 LIFD) (cfr. anche Donatsch/Abo Youssef, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ed., Basilea 2016, n. 3 e n. 5 ad art. 194 LIFD, p. 3072).

5. 5.1. Il ricorrente rimprovera al capoufficio dell'Ufficio procedure speciali di avergli notificato due decisioni penali prima di aver ricevuto il rapporto finale della DAPI e senza svolgere le proprie indagini e audizioni. Inoltre, avrebbe adottato le decisioni senza avergli concesso la possibilità di esprimersi in merito alle accuse mosse nei suoi confronti. In tal modo, avrebbe mostrato la propria prevenzione nei suoi confronti. 5.2. Secondo la giurisprudenza, un errore procedurale – o anche un'errata applicazione del diritto sostanziale – non è di per sé sufficiente a determinare un'apparenza di prevenzione. Ciò avviene solo se il membro di un'autorità amministrativa o giudiziaria ha commesso errori grossolani o ripetuti che costituiscono una grave violazione dei suoi doveri d'ufficio. Una persona che esercita poteri sovrani deve necessariamente decidere questioni controverse o che dipendono in larga misura dalla sua valutazione. Anche se nel normale esercizio del suo ufficio prende una decisione che si rivela errata, non c'è motivo di dubitare della sua imparzialità in futuro. D'altronde, la procedura di ricusazione non può essere utilizzata per correggere errori - formali o materiali - asseritamente commessi da una persona che esercita poteri sovrani; tali contestazioni devono essere sollevate mediante ricorso sul merito della causa (sentenza del TF n. 2C_110/2019 del 9 dicembre 2019 consid. 5.1 e giurisprudenza citata). 5.3. Nella fattispecie in esame, il ricorrente rimprovera al funzionario che gli ha notificato le decisioni “una grave violazione dei suoi diritti procedurali nel procedimento fiscale”. Che tali errori

siano effettivamente stati commessi sarà stabilito solo nelle procedure amministrative e giudiziarie da lui promosse. Lo stesso giorno in cui ha inoltrato la domanda di ricusa infatti ha anche interposto reclamo contro le decisioni penali amministrative. Poiché lo scopo della procedura di ricusazione non consiste nella correzione degli errori formali e materiali commessi dal funzionario ricusato, non è questa la sede per approfondire le censure del ricorrente. In ogni caso, come ha ricordato anche il Dipartimento nella decisione impugnata, l'eventuale violazione dei diritti procedurali commessa dal funzionario ricusato non costituirebbe per sé stesso un motivo di ricusa. In nessun modo, il capoufficio dell'Ufficio procedure speciali ha manifestato prevenzione nei confronti del contribuente. 5.4. Per quanto concerne in particolar modo il fatto di avergli notificato le decisioni penali prima che la DAPI avesse redatto il suo rapporto finale, si tratta di un aspetto con cui dovrà confrontarsi lo stesso Ufficio delle procedure speciali nell'esame dei reclami interposti dal ricorrente. In seguito, la questione potrebbe essere sottoposta, mediante ricorso, a questa Camera e anche al Tribunale federale. Pur ammettendo che il tenore degli articoli 193 e 194 LIFD non sembra ammettere una decisione penale prima della notificazione del rapporto della DAPI, si è tuttavia già ricordato come l'art. 5 dell'Ordinanza sui provvedimenti speciali d'inchiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni preveda un'anticipazione dell'apertura del procedimento cantonale proprio per il caso in cui vi sia un rischio di prescrizione (v. supra, consid. 4.3). Come già ricordato, nelle sue osservazioni al ricorso la Divisione delle contribuzioni ha fatto riferimento ad un colloquio telefonico fra il funzionario ricusato e uno dei rappresentanti del ricorrente, nel quale veniva preannunciata la notificazione delle decisioni penali "anche nell'ottica di salvaguardare la prescrizione del diritto di tassare". Il fatto che vi sia stato questo colloquio telefonico e la circostanza in sé che le decisioni siano state notificate poco prima della fine del 2021 inducono ad escludere che il funzionario sia stato mosso da un'ostilità nei confronti del contribuente o che comunque abbia lasciato trasparire una qualche forma di prevenzione. Al contrario, ciò che lo muoveva era solo la preoccupazione di tutelare gli interessi fiscali dello Stato, in qualità di funzionario pubblico. Se, in tal modo, abbia violato qualche disposizione legale e qualche diritto procedurale del ricorrente, è una questione che, come detto, non deve essere risolta in questa sede. 5.5. Circa la censura secondo cui il capoufficio ricusato avrebbe adottato le decisioni senza svolgere le proprie indagini e audizioni, va ricordato che, quando un contribuente viene sottoposto ai provvedimenti speciali d'inchiesta dell'AFC, il ruolo delle autorità fiscali cantonali è piuttosto marginale. Autorevole dottrina sottolinea come di fatto il rapporto della DAPI equivalga ad un atto d'accusa, in quanto le autorità fiscali cantonali difficilmente svolgono ulteriori indagini (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 3 ad art. 193 LIFD, p. 1387). Se anche il funzionario ricusato si fosse fondato sul rapporto finale della DAPI, non è detto che l'Ufficio procedure speciali avrebbe proceduto a ulteriori indagini e audizioni. Del resto, c'è una vistosa sproporzione fra gli strumenti di indagine di cui dispone la DAPI – che può adottare i provvedimenti coercitivi previsti dal DPA – e il fisco cantonale, che essenzialmente deve limitarsi a porre a carico dell'accusato gli obblighi procedurali previsti dalle leggi che disciplinano le imposte dirette. 5.6. Anche l'argomento secondo cui il funzionario ricusato avrebbe adottato le controverse decisioni "senza dare al ricorrente la possibilità di esprimersi in merito alle accuse mosse nei suoi confronti" dovrebbe essere contestualizzato. Come ricordato, l'inchiesta che coinvolge il ricorrente è stata avviata dalla DAPI l'8 maggio 2018. Da allora sono stati adottati numerosi provvedimenti coercitivi (in particolare, perquisizioni e sequestri) e sono stati eseguiti interrogatori. La stessa Camera di

diritto tributario ha respinto un ricorso del contribuente contro la richiesta di garanzia, rivoltagli dal fisco cantonale proprio in relazione al recupero d'imposta e alle multe per sottrazione d'imposta (sentenza CDT n. 80.2018.110/111/112 del 3 dicembre 2018, confermata dal TF con sentenza n. 2C_77/2019 del 17 marzo 2021). Ulteriori procedimenti, legati all'inchiesta della DAPI, si sono svolti in altri Cantoni e dinanzi al Tribunale penale federale. Il contribuente è stato ed è patrocinato da numerosi professionisti. In queste circostanze, pur ammettendo che al momento della notificazione delle decisioni litigiose non gli fosse ancora stato intimato il rapporto finale della DAPI, non si può certo sostenere che all'insorgente non fossero stati contestati precisi fatti di rilevanza penale. Del resto, come rilevato anche nelle osservazioni della Divisione delle contribuzioni, quando l'Ufficio procedure speciali ha aperto la procedura per sottrazione d'imposta, il 18 novembre 2020, ha attribuito all'accusato un termine di 30 giorni per presentare osservazioni. Sebbene l'accusato non conoscesse il rapporto finale della DAPI, gli erano da tempo noti i fatti su cui quest'ultima indagava.

5.7. Il ricorrente fa riferimento alla sentenza del Tribunale federale 2C_425/2018 del 25 marzo 2019, con cui è stata accolta l'istanza di ricusa nei confronti di un funzionario fiscale, ritenendo esservi "parallelismi e punti in comune" con il suo caso. Nel caso di cui si è occupata la Suprema Corte, la DAPI, nel suo rapporto elaborato al termine di un'inchiesta nei confronti di alcune società, l'11 febbraio 2014, aveva chiesto all'autorità fiscale cantonale di sporgere denuncia penale per frode fiscale contro l'azionista. Il funzionario fiscale aveva inoltrato la denuncia all'autorità giudiziaria competente solo il 24 ottobre 2016. Proprio lo svolgimento temporale degli eventi è stato considerato dal Tribunale federale suscettibile di far dubitare dell'imparzialità del funzionario. Pur ammettendo che quest'ultimo fosse obbligato alla denuncia, i giudici federali hanno tuttavia ritenuto che la circostanza di avervi proceduto oltre due anni dopo la richiesta della DAPI rappresentava un forte indizio del fatto che il funzionario avesse deciso di intraprendere questo passo non in base ad una verifica prima facie bensì alla luce di un'approfondita analisi degli atti. Inoltre, poco prima della denuncia il funzionario ricusato aveva attribuito alla società un termine per prendere posizione. Mentre l'inoltro di una denuncia subito dopo la presentazione del rapporto della DAPI, cioè in base ad una valutazione prima facie, non sarebbe stato indice di prevenzione, secondo l'Alta Corte il fatto di aver sporto denuncia proprio mentre decorreva il termine per prendere posizione giustificava il sospetto di parzialità (sentenza 2C_425/2018 del 25 marzo 2019 consid. 5.2). Come si vede, la fattispecie in esame non è paragonabile a quella trattata dal Tribunale federale. In quest'ultimo caso, non solo la DAPI aveva già notificato il suo rapporto, chiedendo al fisco cantonale di sporgere denuncia per frode fiscale, ma la parvenza di parzialità del funzionario è stata fondata proprio sul fatto che la denuncia sia stata presentata oltre due anni dopo. Ciò che rimprovera invece il ricorrente al funzionario dell'Ufficio procedure speciali è di aver adottato le decisioni penali prima che fosse notificato il rapporto finale della DAPI. Non si possono pertanto estendere alla fattispecie in esame le considerazioni espresse dalla Suprema Corte: quest'ultima ha ritenuto che fosse il lungo tempo trascorso dopo la notificazione del rapporto finale a far apparire prevenuto il funzionario fiscale, perché in tal modo avrebbe avuto il tempo di procedere ad un'analisi approfondita degli atti. Il capoufficio dell'Ufficio procedure speciali ha invece adottato le decisioni prima ancora che fosse intimato il rapporto della DAPI e lo ha fatto solo perché temeva che subentrasse la prescrizione. Il riferimento alla citata sentenza del Tribunale federale non giustifica pertanto una conclusione diversa.

6. Ne consegue che il ricorso contro la decisione, con cui il Dipartimento delle finanze e dell'economia ha respinto

l'istanza di ricusa, è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dell'istante, 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. 800.– b. nelle spese di canceller 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.