

Obbligo di inoltro delle dichiarazioni d'imposta in caso di appartenenza economica

Il contribuente che non presenta la dichiarazione d'imposta nel Cantone in cui svolge un'attività lucrativa indipendente commette un tentativo di sottrazione



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_553/2018 del 17 giugno 2019, A. contro l'autorità fiscale del Canton Ginevra.

Quando, come nel presente caso, il contribuente con domicilio fiscale nel Canton Vaud non ha adempiuto l'obbligo di inoltrare una dichiarazione d'imposta per il periodo in questione al Canton Ginevra, luogo in cui esercita un'attività lucrativa indipendente e vi è pertanto assoggettato limitatamente alle imposte, per stabilire se abbia commesso un tentativo di sottrazione intenzionale ci si deve chiedere se l'interessato fosse a conoscenza del suo obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta o se potesse in buona fede ritenere di non doverlo fare. Se, tenuto conto della situazione del contribuente e delle circostanze concrete, ciò non è il caso, si deve ammettere che l'interessato ha volontariamente tentato di sfuggire a qualsiasi imposizione, o per lo meno ha agito con dolo eventuale. Il contribuente si è accontentato di pretendere che le informazioni che lo riguardavano erano state trasmesse dalle autorità fiscali vedesi a quelle ginevrine, le quali potevano in tal modo conoscere la sua situazione fiscale. Egli non ha per contro dimostrato che l'autorità fiscale vedese gli avrebbe garantito che la trasmissione delle informazioni che lo riguardavano era avvenuta, liberandolo così dai propri obblighi di dichiarazione. (Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

1. La condizione oggettiva	512
2. La condizione soggettiva	512
3. Il contribuente contesta il nesso di causalità fra la perdita fiscale (rischiata) e il suo comportamento: a suo dire le autorità fiscali si devono scambiare le informazioni	512
4. Lo scambio di informazioni tra Cantoni non dispensa il contribuente dai suoi obblighi fiscali	513
5. L'elemento soggettivo dell'infrazione	513
6. L'importanza del principio della buona fede	514
7. L'obbligo di collaborazione tra le autorità fiscali non basta evitare un tentativo di sottrazione d'imposta....	514
8. Il comportamento esemplare dopo la scoperta dell'infrazione fiscale non fornisce informazioni sulla coscienza e sulla volontà del contribuente	514
9. Il contribuente ha agito per dolo eventuale	515
C. La Corte di giustizia ha assolto a torto il contribuente	515
D. La determinazione delle multe	515
III. Conclusione	515

I. I fatti	510
A. Un caso di assoggettamento parziale alle imposte in due Cantoni	510
B. L'apertura di una procedura per tentativo di sottrazione	511
C. Il contribuente si oppone alle decisioni	511
D. La Corte di giustizia dà ragione al contribuente e l'autorità ricorre al Tribunale federale	511
II. La decisione del Tribunale federale	511
A. Le condizioni che configurano il tentativo di sottrazione d'imposta	511
B. Il contribuente ha commesso un tentativo di sottrazione d'imposta?	512

I. I fatti

A. Un caso di assoggettamento parziale alle imposte in due Cantoni

A. è domiciliato a X., nel Canton Vaud, ed esercita la propria attività lucrativa indipendente quale avvocato nel Canton Ginevra. Per gli anni dal 2010 al 2013 A. e sua moglie hanno regolarmente inoltrato le dichiarazioni d'imposta nel Canton Vaud, denunciando i redditi conseguiti dal marito a Ginevra. Il 7 marzo 2012, il 17 aprile 2013, il 20 giugno 2014 ed il 1° maggio 2015, l'autorità fiscale vedese ha intimato ai contribuenti le decisioni di tassazione per gli anni dal 2010 al 2013, alle quali erano annessi i riparti intercantionali degli elementi imponibili con il Canton Ginevra. Da tali decisioni risulta che A. aveva conseguito la totalità dei proventi della propria attività lucrativa indipendente a Ginevra e, più precisamente, fr. 221'222 nel 2010, fr. 278'296 nel 2011, fr. 259'053 nel 2012 e fr. 227'734 nel 2013.

B. L'apertura di una procedura per tentativo di sottrazione

Il 21 novembre 2014, l'autorità fiscale ginevrina ha informato A. dell'apertura di una procedura per tentativo di sottrazione fiscale per gli anni dal 2010 al 2013. A. è stato invitato a ritornare le dichiarazioni d'imposta dal 2010 al 2013 debitamente compilate. Il 23 dicembre 2014, A. ha risposto all'autorità fiscale ginevrina di non aver avuto alcuna intenzione di sottrarsi ai propri obblighi fiscali. Per i suddetti periodi fiscali egli aveva sistematicamente compilato le dichiarazioni d'imposta al luogo del proprio domicilio. Sulla base delle convenzioni fiscali esistenti fra i Cantoni, aveva ritenuto che tutte le necessarie comunicazioni sarebbero state effettuate dall'autorità fiscale vedese alla sua omologa ginevrina. L'8 luglio 2015, l'autorità fiscale ginevrina ha notificato ad A. quattro decisioni di tassazione concernenti le imposte cantonali e comunali (di seguito ICC) per i periodi fiscali dal 2010 al 2013, come pure quattro decisioni di multa per tentativo di sottrazione concernenti gli stessi anni.

C. Il contribuente si oppone alle decisioni

Le decisioni di tassazione sono state parzialmente contestate. A. ha inoltre reclamato contro le decisioni di multa. Il 7 ottobre 2015, l'autorità fiscale ginevrina ha rettificato le decisioni ICC dal 2011 al 2013. Con decisione dopo reclamo del 10 dicembre 2015, essa ha confermato l'ammontare delle multe nella misura di un terzo dell'imposta sottratta. Tenuto conto delle rettifiche apportate alle tassazioni, le multe sono state definite in fr. 10'347 per il 2010, in fr. 13'486 per il 2011, in fr. 11'226 per il 2012 ed in fr. 8'177 per il 2013.

Contro le decisioni del 10 dicembre 2015, A. ha interposto ricorso presso il Tribunale amministrativo di prima istanza del Canton Ginevra chiedendo l'annullamento delle multe pronunciate nei suoi confronti. Il 29 febbraio 2016, l'autorità fiscale ginevrina ha intimato ad A. una rettifica per le ICC 2010. Il 14 aprile 2016, essa ha comunicato al Tribunale amministrativo di prima istanza che si impegnava a modificare l'ammontare della multa per l'anno 2010. Con decisione del 19 dicembre 2016, il Tribunale amministrativo di prima istanza ha parzialmente accolto il ricorso. Esso ha rinviato l'incanto all'autorità fiscale ginevrina per nuova decisione relativa alla fissazione della multa per il 2010 (in funzione della rettifica del 29 febbraio 2016) ed ha confermato le multe per gli anni dal 2011 al 2013.

A. ha impugnato la decisione del 19 dicembre 2016 presso la Camera amministrativa della Corte di giustizia del Canton Ginevra. Con decisione del 15 maggio 2018, la Corte di giustizia ha accolto il ricorso ed ha annullato la decisione del Tribunale amministrativo di prima istanza e la decisione dopo reclamo dell'autorità fiscale ginevrina, decretando che nessuna multa poteva essere inflitta ad A. per i periodi fiscali dal 2010 al 2013.

D. La Corte di giustizia dà ragione al contribuente e l'autorità ricorre al Tribunale federale

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, l'autorità fiscale ginevrina chiede al Tribunale federale di annullare la decisione del 15 maggio 2018 della Corte di giustizia come

pure, in via principale, di confermare la decisione del Tribunale amministrativo di prima istanza del 19 dicembre 2016 e, subsidiariamente, di rinviare la causa alla Corte di giustizia.

II. La decisione del Tribunale federale

A. Le condizioni che configurano il tentativo di sottrazione d'imposta

Conformemente all'art. 56 cpv. 2 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), l'art. 70 della Legge ginevrina di procedura fiscale del 4 ottobre 2001 (LPFisc; RS/GE D 3 17) prevede che chiunque tenta di sottrarre un'imposta è punito con una multa pari a due terzi di quella che verrebbe inflitta in caso d'infrazione consumata, la quale è definita all'art. 69 LPFisc. Queste disposizioni hanno un tenore identico agli artt. 175 e 176 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11)[1], per cui la dottrina e la giurisprudenza sviluppati nel quadro della LIFD possono, sulla base del principio dell'armonizzazione verticale, essere applicati anche in materia di LAID[2].

Il tentativo di sottrazione si situa fra gli atti preparatori di una sottrazione, che non sono punibili, e la sottrazione consumata, che invece lo è.

Sul piano oggettivo, il comportamento illecito represso dal tentativo di sottrazione fiscale corrisponde a quello dell'infrazione di sottrazione consumata[3]. Ci vuole, quindi, una sottrazione (tentata) di un ammontare d'imposta, in violazione di un obbligo legale che incombe al contribuente, una colpa di quest'ultimo, come pure un nesso di causalità fra il comportamento illecito e la perdita fiscale subita (che stava per essere subita) dalla collettività[4].

Sul piano soggettivo, il tentativo di sottrazione presuppone, contrariamente alla sottrazione consumata che può essere commessa per negligenza, un comportamento intenzionale dell'autore[5]. È, quindi, necessario che il contribuente agisca con coscienza e volontà[6]. Il dolo eventuale è sufficiente[7].

[1] Sentenze TF n. 2C_722/2017 del 13 dicembre 2017 consid. 9.1; n. 2C_898/2011 del 28 marzo 2012 consid. 2.1.

[2] DTF 142 II 182 consid. 3.2.1; DTF 137 II 353 consid. 3.3; Sentenze TF n. 2C_898/2011 del 28 marzo 2012 consid. 2.1; n. 2C_528/2011 del 17 gennaio 2012 consid. 4.

[3] Sentenze TF n. 2C_32/2016 del 24 novembre 2016 consid. 15.1; n. 2C_1221/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.1; 2C_898/2011 del 28 marzo 2012 consid. 2.2.

[4] Sentenze TF n. 2C_11/2018 del 10 dicembre 2018 consid. 10.1; n. 2C_1018/2015 del 2 novembre 2017 consid. 9.2.

[5] Sentenze TF n. 2C_32/2016 del 24 novembre 2016 consid. 15.2; n. 2C_1221/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.2.

[6] Cfr. art. 12 cpv. 2 del Codice penale (CP; RS 311.0), applicabile per rinvio combinato degli artt. 333 cpv. 1 e 104 CP rispettivamente dell'art. 82 LPFisc; su quest'ultima disposizione, cfr. Sentenza TF n. 2C_336/2010 del 7 ottobre 2010 consid. 3.2.

[7] Sentenze TF n. 2C_722/2017 del 13 dicembre 2017 consid. 9.4; n. 2C_1007/2012 del 15 marzo 2013 consid. 5.1; n. 2C_898/2011 del 28 marzo 2012 consid. 2.2.

Va, quindi, esaminato se, come sostenuto dalla ricorrente e contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte di giustizia, le condizioni oggettive e soggettive del tentativo di sottrazione siano qui adempite.

B. Il contribuente ha commesso un tentativo di sottrazione d'imposta?

1. La condizione oggettiva

Il contribuente è assoggettato all'imposta cantonale e comunale ginevrina in virtù della sua appartenenza economica in questo Cantone a partire dal 1° gennaio 2010 dato che vi esercita la propria attività lucrativa indipendente quale avvocato (cfr. art. 4 cpv. 1 LAID; art. 3 cpv. 1 lett. b della Legge ginevrina sull'imposizione delle persone fisiche del 27 settembre 2009 [LIPP; RS/GE D 3 08]). Dalla decisione impugnata risulta, inoltre, che il contribuente ha inviato le proprie dichiarazioni d'imposta nel Canton Ginevra per i periodi fiscali dal 2010 al 2013 unicamente il 30 aprile 2015, dopo che l'autorità fiscale ginevrina gliel'aveva richieste. Se essa non lo avesse fatto, il contribuente avrebbe potuto sfuggire all'imposizione nel Canton Ginevra per i periodi fiscali dal 2010 al 2013. Un ammontare d'imposta ha, quindi, rischiato di essere sottratto. La prima condizione del tentativo di sottrazione è quindi adempiuta.

2. La condizione soggettiva

Secondo l'art. 26 cpv. 1 LPFisc i contribuenti sono invitati, mediante notificazione pubblica o invio del modulo, a presentare la propria dichiarazione d'imposta (cfr. pure l'art. 124 cpv. 1 LIFD). Il fatto di non aver ricevuto il modulo per la dichiarazione non dispensa dal pagamento delle imposte né dall'obbligo di inoltrare una dichiarazione (art. 28 cpv. 1 LPFisc). Un avviso viene inserito ogni anno nel Foglio ufficiale e pubblicato per mezzo di annunci che avvisano i contribuenti dell'obbligo di pagare le imposte dirette ed invitano coloro che sono tenuti ad allestire una dichiarazione e che non hanno ricevuto il relativo modulo a ritirarlo presso il dipartimento (art. 28 cpv. 2 LPFisc). Secondo l'art. 26 cpv. 2 LPFisc, che ha il medesimo tenore dell'art. 124 cpv. 2 LIFD, il contribuente deve compilare il modulo in modo completo e veritiero, firmarlo personalmente ed inviarlo, con gli allegati prescritti, all'autorità competente entro il termine stabilito.

Il contribuente che non presenta la propria dichiarazione d'imposta può, secondo le circostanze, commettere un tentativo di sottrazione o una sottrazione, dal momento che il mancato inoltro della dichiarazione può avere l'effetto di impedire all'autorità fiscale di determinare l'imposta^[8]. Dalla decisione impugnata risulta che il contribuente non ha presentato alcuna dichiarazione d'imposta nel Canton Ginevra per gli anni dal 2010 al 2013 malgrado ivi esercitasse

[8] Cfr., in un contesto internazionale, la Sentenza TF n. 2C_444/2018 del 31 maggio 2019 consid. 10.2; HENRI TORRIONE, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, in: *Les procédures en droit fiscal*, 3^a ed., Berna 2015, p. 951 ss., p. 1084; ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: *Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3a ed., Basilea 2017, N 8 ad art. 175 LIFD; Pietro SANSONETTI/DANIELLE HOSTETTLER, in: *Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2^a ed., Basilea 2017, N 11 ad art. 175 LIFD.

un'attività lucrativa indipendente, motivo per cui risultava essere assoggettato in modo limitato all'imposta in tale Cantone per appartenenza economica, ed avesse di conseguenza l'obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta, ciò che egli d'altronde non contesta. La seconda condizione del tentativo di sottrazione è, quindi, adempiuta.

3. Il contribuente contesta il nesso di causalità fra la perdita fiscale (rischiata) e il suo comportamento: a suo dire le autorità fiscali si devono scambiare le informazioni

La condizione del nesso di causalità fra la perdita fiscale (rischiata) ed il comportamento del contribuente è stata rimessa in discussione dall'interessato dinnanzi alle autorità cantonali. Il contribuente ha in effetti sostenuto che aver compilato le proprie dichiarazioni d'imposta nel Canton Vaud, che le informazioni che lo riguardavano dovevano essere trasmesse da parte dell'autorità fiscale vodese alla sua omologa ginevrina e che spettava pertanto a quest'ultima di prendere contatto con lui in relazione ai suoi redditi imponibili a Ginevra.

Spetta alle autorità di tassazione di compilare e tenere a giorno il ruolo (detto anche registro) dei contribuenti (art. 24 cpv. 1 LPFisc; cfr. anche art. 122 cpv. 1 LIFD), come pure di determinare, in collaborazione con il contribuente, le condizioni di fatto e di diritto per un'imposizione completa ed esatta (art. 25 cpv. 1 LPFisc; cfr. anche art. 123 cpv. 1 LIFD). Secondo l'art. 39 cpv. 2 LAID, le autorità fiscali si comunicano gratuitamente tutte le informazioni che possono essere utili e si autorizzano reciprocamente a consultare i loro incarti. Quando dalla dichiarazione d'imposta di un contribuente che ha il proprio domicilio o la propria sede nel Cantone risulta che egli è pure assoggettato all'imposta in un altro Cantone, l'autorità di tassazione comunica il contenuto della sua dichiarazione e della sua tassazione alle autorità fiscali dell'altro Cantone.

D'altronde, in virtù dell'art. 2 cpv. 2 dell'Ordinanza sull'applicazione della LAID nei rapporti intercantionali (RS 642.141; nel suo tenore in vigore per i periodi fiscali litigiosi, cfr. RU 2001.1058; di seguito OLAID), il contribuente assoggettato all'imposta in parecchi Cantoni può adempiere il proprio obbligo di allestire la dichiarazione fiscale mediante la presentazione di una copia della dichiarazione d'imposta del Cantone di domicilio o di sede. La trasmissione del contenuto della dichiarazione del contribuente e della sua tassazione, da parte dell'autorità di tassazione del domicilio o della sede, prevista dall'art. 39 cpv. 2 LAID, non dispensa i contribuenti dai loro obblighi di dichiarazione. Il contribuente assoggettato in virtù dell'appartenenza economica deve pertanto rispettare gli obblighi previsti dalla procedura di tassazione del Cantone di assoggettamento ma, come risulta dall'art. 2 cpv. 2 OLAID, il suo obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta viene semplificato nel senso che può essere adempiuto allegando una copia della dichiarazione d'imposta del proprio Cantone di domicilio o di sede^[9].

[9] Conferenza svizzera delle imposte (CSI), Circolare n. 15 relativa al coordinamento ed alla semplificazione delle procedure di tassazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali, 31 agosto 2001, cifra 23; CSI; Circolare n. 16 relativa all'OLAID del 31 agosto 2001, cifra 22.

4. Lo scambio di informazioni tra Cantoni non dispensa il contribuente dai suoi obblighi fiscali

Il contribuente può invocare il fatto che l'insufficienza della tassazione non sarebbe dovuta al suo comportamento, ma ad una negligenza dell'autorità fiscale soltanto in casi eccezionali ed unicamente se si è trattato di una negligenza grave^[10].

Nel caso concreto, è invano che il contribuente ha preteso che le manchevolezze dell'autorità fiscale ginevrina fossero la causa del ritardo nelle tassazioni. In effetti, risulta dalle disposizioni applicabili che la trasmissione delle informazioni fra Cantoni non dispensa affatto il contribuente dai propri obblighi. Essi erano certamente semplificati, nel senso che il ricorrente avrebbe potuto accontentarsi di inviare una copia della propria dichiarazione d'imposta vodese alle autorità ginevrine, ma non erano inesistenti. Non si può nemmeno rimproverare all'autorità fiscale ginevrina di aver adempiuto i propri obblighi soltanto a partire dal momento in cui la prima decisione di riparto intercantonale le è stata trasmessa da parte dell'autorità fiscale vodese, vale a dire il 6 marzo 2012 per l'anno fiscale 2010. Anche se si ritenesse che l'autorità fiscale ginevrina avrebbe dovuto avere conoscenza dell'esistenza del contribuente, trasmettendogli le dichiarazioni d'imposta da compilare a partire da tale data, non si potrebbe comunque rimproverarle una negligenza grave a tal punto da relegare in secondo piano il comportamento del contribuente. Il nesso di causalità non è pertanto stato interrotto. La terza condizione del tentativo di sottrazione è quindi adempiuta.

5. L'elemento soggettivo dell'infrazione

Rimane da esaminare l'elemento soggettivo dell'infrazione. Determinare ciò che una persona ha saputo, inteso, voluto o accettato fa parte dell'accertamento dei fatti che vincola il Tribunale federale, a meno che i fatti siano stati stabiliti in modo manifestamente inesatto o arbitrario (art. 105 cpv. 1 LTF)^[11]. Vi è arbitrio (art. 9 della Costituzione federale [Cost.]) nell'accertamento dei fatti o nell'apprezzamento delle prove se il giudice non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, se ha ommesso, senza serie ragioni, di tenere conto di un mezzo di prova importante atto a modificare la decisione impugnata o ancora se, sulla base degli elementi raccolti, ha tratto delle conclusioni insostenibili^[12].

Per contro, verificare se l'autorità si è basata su di una nozione esatta d'intenzione e di dolo eventuale, o di negligenza, è una questione di diritto che il Tribunale federale rivede liberamente^[13]. Il dolo eventuale sussiste laddove l'agente ritiene possibile che l'evento o il reato si produca e cionondimeno

agisce, poiché prende in considerazione l'evento nel caso in cui si realizzi e lo accetta pur non desiderandolo^[14].

Quando, come nel presente caso, il contribuente non ha inoltrato una dichiarazione d'imposta per il periodo in questione, mentre era tenuto a farlo, l'esame dell'intenzione equivale a chiedersi se l'interessato fosse a conoscenza del suo obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta o se potesse in buona fede ritenere di non doverlo fare^[15]. Se, tenuto conto della situazione del contribuente e delle circostanze concrete, ciò non è il caso, si deve ammettere che l'interessato ha volontariamente tentato di sfuggire a qualsiasi imposizione, o per lo meno ha agito con dolo eventuale^[16].

La Corte di giustizia ha rilevato, nella propria decisione, che il ricorrente ha affermato che l'autorità fiscale vodese gli aveva assicurato che le sue dichiarazioni fiscali vodesi sarebbero state trasmesse all'autorità fiscale ginevrina, ciò che risultava dalle lettere dell'autorità fiscale vodese del 25 maggio e del 14 giugno 2016. La Corte di giustizia ha inoltre ritenuto che tale trasmissione fosse avvenuta, vista la lettera del 6 marzo 2017 dell'autorità fiscale vodese prodotta dinnanzi ad essa, attestante che le decisioni di riparto intercantonale erano state inviate all'autorità fiscale ginevrina il 6 marzo 2012 per il periodo fiscale 2010, l'11 aprile 2013 per il 2011, il 5 marzo 2014 per il 2012 ed il 12 maggio 2015 per il 2013. Per la Corte di giustizia, l'autorità fiscale ginevrina era, quindi, in grado di conoscere la situazione del contribuente ben prima del mese di novembre del 2014. L'argomentazione del ricorrente secondo cui egli aspettava che l'autorità fiscale ginevrina gli notificasse le decisioni di tassazione sulla base delle dichiarazioni d'imposta vodesi, o più precisamente delle decisioni vodesi di riparto intercantonale, appariva credibile.

La Corte di giustizia ha inoltre rilevato che, quando l'autorità fiscale ginevrina gli ha trasmesso i propri formulari per la dichiarazione d'imposta, il contribuente si è attivato nei termini richiesti inoltrando una copia delle dichiarazioni fiscali vodesi. Egli aveva pure allegato i documenti contabili relativi alla propria attività lucrativa indipendente e ritornato le dichiarazioni fiscali ginevrine debitamente compilate. Inoltre, visto che le tassazioni ginevrine non erano ancora definitive, il contribuente aveva effettuato, fra il 10 giugno ed il 1° ottobre 2015, diversi versamenti per un ammontare complessivo di fr. 123'000 al fine di pagare l'ICC per i periodi fiscali in discussione.

Secondo la Corte di giustizia, anche se il contribuente non si era annunciato spontaneamente all'autorità fiscale ginevrina come avrebbe dovuto fare, ciò non dimostrava ancora che egli avesse avuto una reale intenzione di sottrarsi ai propri obblighi fiscali. Al contrario, le prove fornite

[10] Sentenza TF n. 2C_1018/2015 del 2 novembre 2017 consid. 9.4.3.

[11] DTF 137 IV 1 consid. 4.2.3; DTF 135 IV 152 consid. 2.3.2; Sentenza TF n. 6B_712/2012 del 26 settembre 2013 consid. 3.4, non pubblicata in: DTF 139 IV 282.

[12] DTF 144 II 281 consid. 3.6.2; DTF 142 II 355 consid. 6.

[13] Sentenze TF n. 2C_875/2018 del 17 aprile 2019 consid. 8.1.3; n. 2C_722/2017 del 13 dicembre 2017 consid. 9.4; n. 2C_908/2011 del 23 aprile 2012 consid. 3.1; n. 2C_447/2010 del 4 novembre 2010 consid. 3.2.

[14] DTF 138 V 74 consid. 8.2; DTF 137 IV 1 consid. 4.2.3; in connessione con il tentativo di sottrazione fiscale, Sentenze TF n. 2C_722/2017 del 13 dicembre 2017 consid. 9.4; n. 2C_290/2011 del 12 settembre 2011 consid. 2.1.

[15] Cfr., a proposito di una situazione internazionale, Sentenza TF n. 2C_444/2018 del 31 maggio 2019 consid. 10.4.1.

[16] Sentenza TF n. 2C_444/2018 del 31 maggio 2019 consid. 10.4.1.

e la sua attitudine cooperativa tendevano a dimostrare una negligenza che non era sufficiente per potergli imputare un tentativo di sottrazione.

La ricorrente ritiene che il suddetto ragionamento sia arbitrario e misconosca la nozione di dolo eventuale. Essa rileva in sostanza che i fatti citati dalla Corte di giustizia non dimostrano che il contribuente potesse ritenere che le dichiarazioni fiscali vodesi sarebbero state trasmesse alle autorità fiscali ginevrine o che l'autorità fiscale vodese gli avesse fornito un'assicurazione in tal senso. Essa afferma pure che non è possibile determinare l'intenzione basandosi sul comportamento del contribuente dopo la scoperta dei fatti che gli vengono addebitati.

6. L'importanza del principio della buona fede

La questione da risolvere al fine di pronunciarsi sull'aspetto soggettivo del tentativo di sottrazione rimproverato al contribuente consiste nell'accertare se egli potesse in buona fede ritenere di non dover inoltrare delle dichiarazioni d'imposta all'autorità fiscale ginevrina.

Nella propria decisione, la Corte di giustizia ha fatto riferimento alle lettere del 25 maggio e del 14 giugno 2016 dell'autorità fiscale vodese. Come rilevato dalla ricorrente, è difficile capire se la Corte di giustizia abbia ritenuto che dalle stesse risultasse che l'autorità fiscale vodese aveva assicurato al contribuente che avrebbe trasmesso le informazioni che lo riguardavano alla propria omologa ginevrina, o se l'autorità inferiore non abbia fatto altro che riportare le affermazioni del contribuente a tale riguardo, senza prendere posizione sulla loro credibilità, nel qual caso non poteva conferire loro un valore probatorio. Se la Corte di giustizia ha ritenuto che sulla base di tali lettere poteva essere stabilito che l'autorità fiscale vodese aveva fornito al contribuente l'assicurazione che le informazioni che lo riguardavano erano state trasmesse, bisogna convenire con la ricorrente che tale valutazione è insostenibile alla luce del contenuto di tali lettere così come riprodotto nella decisione impugnata. In effetti, secondo il tenore della decisione impugnata, le lettere dell'autorità e fiscale vodese del 25 maggio e del 14 giugno 2016 che il contribuente ha prodotto dinanzi al Tribunale amministrativo di prima istanza attestano che *"i riparti intercantionali che riguardano i contribuenti vodesi con un'appartenenza fiscale a Ginevra [venivano] spediti regolarmente per via informatica o cartacea a [l'AFC GE]"*, rispettivamente che *"in assenza di corrispondenza scambiata con le autorità ginevrine, e conformemente agli accordi intercorsi fra le amministrazioni cantonali, i riparti intercantionali [venivano] spediti regolarmente dopo le decisioni di tassazione"*.

Non si vede come si possa, senza cadere nell'arbitrio, dedurre da tali affermazioni generiche in merito alla trasmissione dei riparti intercantionali che l'autorità fiscale vodese avrebbe fornito al contribuente l'assicurazione che le informazioni che lo riguardavano sarebbero state trasmesse all'autorità fiscale ginevrina dispensandolo dall'invio di una copia della dichiarazione vodese alle autorità ginevrine. Dall'incarto risulta inoltre che tali lettere danno seguito a delle richieste del contribuente del 25 maggio e del 7 giugno 2016 e nella

decisione impugnata nulla indica che l'interessato si sarebbe informato sulla situazione prima di tali date, ciò che non viene nemmeno preteso. Altrimenti detto, è soltanto dopo essere stato allarmato dalle autorità fiscali ginevrine che il contribuente ha chiesto alle autorità vodesi come avveniva la trasmissione delle informazioni fra Cantoni.

La Corte di giustizia ha inoltre considerato che la trasmissione delle informazioni relative al ricorrente era stata confermata con lettera del 6 marzo 2017. In tale scritto, l'autorità fiscale vodese ha attestato che le decisioni di riparto intercantionale concernenti il contribuente erano state inviate alle autorità fiscali ginevrine il 6 marzo 2012 per il periodo fiscale 2010, l'11 aprile 2013 per il 2011, il 5 marzo 2014 per il 2012 ed il 12 maggio 2015 per il 2013. Come rilevato dalla Corte di giustizia, sulla base di tale lettera si può ritenere che l'autorità fiscale ginevrina conosceva, o avrebbe dovuto conoscere, l'esistenza del contribuente prima del mese di novembre del 2014. Per contro, e come sottolineato dalla ricorrente, il contenuto di tale lettera non fornisce ragguagli né su quanto l'opponente sapeva in merito alla trasmissione alle autorità fiscali ginevrine delle informazioni che lo concernevano né su quanto egli avrebbe chiesto a tale proposito alle autorità fiscali vodesi e sulle eventuali assicurazioni che avrebbe ricevuto.

La Corte di giustizia non poteva quindi, senza incorrere nell'arbitrio, ritenere sulla base della corrispondenza prodotta che l'opponente fosse credibile quando pretendeva di essere convinto che le informazioni che lo riguardavano erano state trasmesse alle autorità fiscali ginevrine, per cui era per lui sufficiente attendere che esse lo contattassero.

7. L'obbligo di collaborazione tra le autorità fiscali non basta evitare un tentativo di sottrazione d'imposta

Va inoltre rilevato che la giurisprudenza ha già sentenziato che non è sufficiente argomentare che altre autorità hanno l'obbligo di collaborare con le autorità fiscali e che quest'ultime sono pertanto in grado di conoscere la corretta situazione giuridica per dimostrare l'assenza dell'intenzione di commettere un'infrazione fiscale^[17]. Ora, nel presente caso, l'opponente si è precisamente accontentato di pretendere che le informazioni che lo riguardavano erano state trasmesse dalla autorità fiscali vodesi a quelle ginevrine per cui queste ultime potevano conoscere la sua situazione fiscale. Egli non ha per contro dimostrato che l'autorità fiscale vodese gli avrebbe garantito che la trasmissione delle informazioni che lo riguardavano era avvenuta, liberandolo così dai propri obblighi di dichiarazione.

8. Il comportamento esemplare dopo la scoperta dell'infrazione fiscale non fornisce informazioni sulla coscienza e sulla volontà del contribuente

Per negare un comportamento intenzionale per dolo eventuale, la Corte di giustizia si è pure basata sul modo di agire del contribuente dopo che l'autorità fiscale ginevrina lo

[17] Sentenze TF n. 2C_898/2011 del 28 marzo 2012 consid. 3.2; n. 2A.351/2002 del 5 novembre 2002 consid. 4.3.

aveva interpellato, rilevando che aveva agito entro i termini fissati, che aveva ritornato le dichiarazioni fiscali ginevrine debitamente compilate e che aveva pagato rapidamente le imposte richieste. Una tale argomentazione misconosce la nozione giuridica di intenzione e di dolo eventuale. Come sottolineato dalla ricorrente, il modo in cui una persona agisce dopo la scoperta dell'infrazione non permette di determinare ciò che essa voleva o accettava quale risultato al momento della commissione dell'infrazione. La buona collaborazione o un comportamento esemplare quando l'infrazione è nota alle autorità fiscali sono dei parametri che entrano in linea di conto per giudicare la colpa e di conseguenza per fissare la pena. Essi non forniscono per contro informazioni, in diritto penale, sulla coscienza e sulla volontà.

9. Il contribuente ha agito per dolo eventuale

Riassumendo, la Corte di giustizia ha negato che il ricorrente avesse agito per dolo eventuale basandosi da un lato sul risultato di un apprezzamento arbitrario delle prove e dall'altro su di un fattore non pertinente per giudicare l'intenzione e la negligenza. Ne consegue che il suo ragionamento non può essere condiviso.

Rimane ancora da esaminare, sulla base dei fatti accertati, se si possa o meno ammettere che l'opponente abbia agito intenzionalmente, per lo meno per dolo eventuale. L'opponente si è installato nel Canton Ginevra nel 2010 in qualità di indipendente esercitandovi la professione di avvocato. Pur avendo conseguito l'integralità dei proventi della propria attività lucrativa indipendente nel Canton Ginevra per degli importi che, secondo le decisioni di tassazione vedesi dei periodi fiscali dal 2010 al 2013, superavano i fr. 200'000, egli non si è manifestato presso le autorità fiscali ginevrine durante più di quattro anni, vale a dire fino a quando esse non l'hanno interpellato nel novembre del 2014.

In considerazione delle conoscenze giuridiche dell'interessato, degli importi in gioco e del numero di anni coinvolti, non si può supporre che egli potesse in buona fede ritenersi dispensato dal doversi annunciare presso le autorità fiscali ginevrine. Con tali premesse bisogna quindi ammettere che l'opponente abbia tentato, per lo meno per dolo eventuale, di sfuggire all'imposizione nel Canton Ginevra. L'elemento soggettivo dell'infrazione è, quindi, realizzato.

C. La Corte di giustizia ha assolto a torto il contribuente

Da quanto detto in precedenza deriva che la Corte di giustizia ha assolto a torto l'opponente dall'infrazione di tentativo di sottrazione fiscale. Il ricorso deve quindi essere ammesso e la decisione impugnata annullata. Il principio di una multa dev'essere confermato per gli anni dal 2010 al 2013.

D. La determinazione delle multe

Per quanto concerne l'ammontare delle multe, il Tribunale amministrativo di prima istanza aveva, nel suo giudizio del 19 dicembre 2016, confermato gli importi fissati dall'autorità fiscale ginevrina, ad eccezione dell'ammontare di quella per il 2010 che andava modificata conformemente al conteggio rettificato del 29 febbraio 2016. Nella sua decisione dopo

reclamo del 10 dicembre 2015, l'autorità fiscale ginevrina aveva fissato l'ammontare delle multe per gli altri anni in un terzo delle imposte sottratte. Visto che tali importi rimangono nei limiti dell'art. 56 cpv. 2 LAID, ripreso testualmente all'art. 70 cpv. 2 LPFisc, e che l'opponente non li ha rimessi in discussione né sul piano cantonale né su quello federale, è opportuno confermare l'ammontare delle multe inflitte per i periodi fiscali dal 2001 al 2013, così come fissati nella decisione dopo reclamo del 10 dicembre 2015 confermata dall'autorità giudiziaria di prima istanza^[18]. Per l'anno fiscale 2010, si giustifica di confermare il giudizio del Tribunale amministrativo di prima istanza, che ha rinviato l'incanto all'autorità fiscale ginevrina per nuova decisione relativa alla fissazione della multa in funzione del conteggio rettificato del 29 febbraio 2016.

III. Conclusione

Le precedenti considerazioni conducono all'ammissione del ricorso. La decisione della Corte di giustizia del 15 maggio 2018 è annullata ed il giudizio del Tribunale amministrativo di prima istanza del 19 dicembre 2016 confermato.

[18] Sentenza TF n. 2C_908/2011 del 23 aprile 2012 consid. 3.7.