

# **BGer 2A.128/2002 vom 21. Januar 2003**

Bundesgericht, 2003-01-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.128\\_2002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.128_2002)

FR: TF 2A.128/2002 du 21 janvier 2003

IT: TF 2A.128/2002 del 21 gennaio 2003

## **Regeste**

Finanze pubbliche & diritto tributario

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Inoltrato tempestivamente ( art. 106 cpv. 1 OG ) contro una decisione di ultima istanza cantonale fondata sul diritto pubblico federale, il ricorso in esame è, di principio, ricevibile giusta gli art. 97 e seg. OG combinati con l' art. 169 cpv. 3 LIFD . Quest'ultima disposizione è infatti applicabile alle richieste di garanzia posteriori al 1° gennaio 1995, indipendentemente dal periodo fiscale a cui si riferiscono le imposte da garantire (sentenza del Tribunale federale del 15 aprile 1996 nella causa 2A.508/1995 pubblicata in ASA 66 470 consid. 2a).

### **E. 1.2**

La decisione impugnata non è stata adottata da un'autorità giudiziaria, di modo che il Tribunale federale può verificare d'ufficio gli accertamenti di fatto in essa contenuti ( art. 105 cpv. 1 OG ). Esso può, in particolare, tenere conto di nuovi mezzi di prova o di fatti posteriori alla decisione impugnata, compresi quelli adottati nell'ambito di un secondo scambio d'allegati ( DTF 113 Ib 327 consid. 2b; 109 Ib 246 consid. 3b e c e rinvii). Quale organo della giustizia amministrativa il Tribunale federale esamina d'ufficio l'applicazione del diritto federale ( art. 114 cpv. 1 OG ; DTF 121 II 447 consid. 1b con rinvii), senza essere vincolato dai considerandi della decisione impugnata, né dai motivi invocati dalle parti. Inoltre, in materia di contribuzioni pubbliche, esso può scostarsi dalle conclusioni delle parti, sia a loro vantaggio che a loro pregiudizio allorquando il diritto federale è violato oppure i fatti sono stati accertati in maniera inesatta o incompleta ( art. 114 cpv. 1 OG ). Codesta Corte non può invece pronunciarsi sull'opportunità della decisione impugnata (art. 104 lett. c n. 3 OG).

### **E. 2**

Il ricorrente ha rimproverato all'autorità fiscale ticinese di avere fondato la propria richiesta di garanzia partendo da una semplice accusa formale e generica di "evasione fiscale". Con questa critica egli si è in sostanza lamentato della scarsa motivazione adottata dal fisco per giustificare il provvedimento in parola. In sede di replica l'insorgente ha tuttavia riconosciuto che, perlomeno dal punto di vista procedurale, la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino aveva provveduto a sanare questo vizio attraverso quanto addotto con il suo allegato responsivo del 17 maggio 2002. A giusta ragione egli ha dunque ammesso di non essere stato leso nell'occasione nei suoi diritti di parte. Occorre in effetti rammentare che né l'art. 169 cpv. 1, né l' art. 116 LIFD impongono espressamente alle autorità fiscali di motivare le loro richieste di garanzia in materia di imposta federale diretta. In effetti la

prima norma citata si limita ad esigere che la domanda indichi l'importo da garantire, mentre la seconda prevede unicamente che le decisioni vadano notificate al contribuente per scritto e debbano indicare i rimedi giuridici esperibili. Un simile obbligo può tuttavia essere dedotto dal diritto di essere sentito, garantito dall' art. 29 cpv. 2 Cost. (sentenza del Tribunale federale del 12 marzo 1998 nella causa 2P.243/1997 pubblicata in ASA 67 722 consid. 3c con numerosi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali). Per soddisfare questa esigenza è sufficiente che l'autorità menzioni almeno brevemente i motivi sui quali essa ha fondato la propria decisione, in modo che l'amministrato possa esercitare il proprio diritto di ricorso con cognizione di causa ( DTF 126 I 97 consid. 2; 123 I 31 consid. 2c; ASA 67 722 consid. 3c). Inoltre non è necessario che la motivazione sia contenuta nell'atto impugnato; la stessa può infatti figurare anche in una comunicazione scritta separata (ASA 67 722 consid. 3c). Nel caso di specie è ben vero che le giustificazioni addotte dal fisco con il provvedimento litigioso appaiono scarsamente rispettose dei citati requisiti minimi di motivazione. È però altresì vero che nell'ambito del doppio scambio di allegati ordinato dal Tribunale federale l'autorità fiscale ha precisato le ragioni che, secondo lei, giustificerebbero la costituzione della garanzia richiesta e il suo ammontare. Il ricorrente ha avuto modo di replicare alle osservazioni della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, ma si è in seguito astenuto dal domandare al Tribunale federale di poter prendere ulteriormente posizione in merito a quanto esposto dal fisco in sede di duplica. In simili circostanze, si deve quindi effettivamente considerare, in linea con quanto ammesso dall'insorgente, che l'eventuale vizio di motivazione iniziale è stato sanato dall'autorità fiscale nel corso di procedura (ASA 67 722 consid. 3c, DTF 119 Ib 56 consid. 2c).

### **E. 3**

Giusta l' art. 169 cpv. 1 LIFD , se il contribuente non ha domicilio in Svizzera o se il pagamento dell'imposta da lui dovuta sembra compromesso, l'Amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta può esigere in ogni momento, anche prima che l'imposta sia accertata definitivamente, la costituzione di garanzie. Secondo la giurisprudenza sviluppatasi attorno all' art. 118 del previgente decreto concernente l'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940 (DIFD), - la quale conserva tutta la sua validità per l'applicazione dell' art. 169 cpv. 1 LIFD - affinché una richiesta di garanzie sia valida è necessario che sussista almeno uno dei motivi di garanzia sopra menzionati, che sia resa verosimile l'esistenza di un credito d'imposta e che l'ammontare richiesto non appaia, a prima vista, manifestamente eccessivo. Le altre questioni e, segnatamente, l'accertamento definitivo dell'obbligo tributario, come pure la determinazione dell'ammontare d'imposta realmente dovuto, rimangono, per contro, riservate all'autorità fiscale nell'ambito della procedura ordinaria di tassazione; dovendo statuire sulle contestazioni sollevate avverso una richiesta di garanzie, il Tribunale federale vaglia le suddette questioni unicamente a titolo pregiudiziale e si limita ad effettuare un esame "prima facie" della situazione (sentenza del Tribunale federale del 27 ottobre 1995 nella causa 2A.247/1995 pubblicata in ASA 66 479 consid. 2; sentenza del Tribunale federale del 1° aprile 1998 nella causa 2A.326/1997 pubblicata in R DAT 1998 II 20t consid. 4b; con riferimento all' art. 118 DIFD cfr. anche: DTF 108 Ib 44 consid. 2b, 459 consid. 3; sentenze del Tribunale federale del 31 agosto 1995 nella causa 2A.378/1994 pubblicata in ASA 65 641 consid. 3a, nonché del 9 gennaio 1995 nella causa 2A.352/1994 pubblicata in R DAT 1995 II 19t consid. 2b).

### **E. 4.1**

Il ricorrente contesta che nel caso concreto siano date le condizioni previste dalla legge per esigere da lui la prestazione della garanzia richiesta. In primo luogo asserisce che nessun diritto del fisco risulterebbe pregiudicato. Afferma che nell'accordo del 16 aprile 1999 relativo alle tassazioni per gli anni 1995 -1998 gli erano stati attribuiti dei redditi e dei patrimoni ben superiori a quelli effettivamente a sua disposizione. Aggiunge poi che non sarebbero dati gli estremi per aprire nei suoi confronti una procedura di recupero d'imposta per gli anni appena menzionati. A questo proposito contesta in particolare che l'autorità tributaria sia venuta a conoscenza solamente dopo la conclusione della suddetta transazione di fatti o prove, in precedenza sconosciuti, tali da giustificare una riapertura delle tassazioni concernenti il citato periodo. Afferma infatti che sin dal mese di novembre del 1994 egli si trovava sotto stretta sorveglianza del fisco, il quale a quel tempo aveva aperto una procedura speciale di tassazione nei suoi confronti: per questo motivo le autorità erano sin d'allora perfettamente a conoscenza del suo elevato tenore di vita. L'insorgente critica poi l'ammontare della garanzia richiestagli, sottolineando in particolare come l'autorità fiscale abbia mancato di spiegare il modo in cui essa è giunta a fissare un simile importo.

#### **E. 4.2.1**

Innanzitutto va detto che, come esposto in precedenza (cfr. consid. 3), le cause che legittimano la costituzione di una garanzia fiscale in materia di imposta federale diretta sono disciplinate in modo esaustivo dall' art. 169 LIFD e consistono, alternativamente, nel fatto che il debitore di un credito fiscale non ha domicilio in Svizzera oppure nel fatto che i diritti del fisco risultano pregiudicati. Nella fattispecie in esame emerge dagli atti che il ricorrente non dispone più di un domicilio fiscale nel nostro paese dal 30 giugno 1998. Ciò costituisce un motivo sufficiente per esigere da quest'ultimo la costituzione di una garanzia d'imposta, senza che si renda necessario valutare se i diritti del fisco siano concretamente minacciati. In effetti, in questi casi la garanzia trae la sua ragione d'essere dalla circostanza che i crediti fiscali non sono normalmente perseguibili in via esecutiva all'estero (Ferdinand Fessler in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 10 ad art. 169 LIFD ).

#### **E. 4.2.2**

Per la costituzione di una garanzia d'imposta ai sensi dell' art. 169 LIFD è inoltre necessario che vi sia un credito fiscale da assicurare. Secondo dottrina e giurisprudenza, oggetto di una richiesta di garanzia può essere anche un debito fiscale semplicemente presunto in base a constatazioni provvisorie e ad un esame ancora sommario degli elementi soggettivi e oggettivi dell'obbligazione tributaria, come pure delle questioni riferite all'assoggettamento fiscale ( DTF 108 Ib 459 consid. 3 con riferimenti; cfr. Claudio Allidi, La costituzione della garanzia e le altre forme di garanzia del diritto fiscale, la responsabilità solidale, in: Marco Bernasconi/Andrea Pedroli [a cura di], Lezioni di diritto fiscale svizzero, Agno 1999, pag. 303). A mente dell'autorità fiscale la richiesta di garanzia litigiosa trova la propria giustificazione in un recupero d'imposta per il periodo dal 1° maggio 1993 al 30 giugno 1998 fondato su elementi emersi nel corso del procedimento penale aperto in Ticino contro il ricorrente nell'estate del 2000 per il reato di corruzione attiva nei confronti di B. \_\_\_\_\_ e dagli atti del Ministero pubblico della Confederazione relativi a delle domande di assistenza giudiziaria penale presentate dalla Procura della Repubblica di Z. \_\_\_\_\_ (IT) in quel periodo; elementi che essa non conosceva e che il ricorrente (rispettivamente il suo rappresentante) non aveva mai dichiarato in precedenza. Dal canto suo l'insorgente sostiene che nel caso concreto non siano dati i presupposti previsti dall' art. 151 LIFD per procedere

nei suoi confronti ad un recupero d'imposta per il periodo 1993-1998. Come già accennato sopra, afferma infatti che non vi sarebbero fatti o prove già esistenti al momento della tassazione intervenuta con la transazione del 16 aprile 1999 - ma venuti a conoscenza dell'autorità fiscale soltanto successivamente - tali da giustificare l'avvio di un simile procedimento. Contesta pertanto che il fisco elvetico possa ancora vantare verso di lui un credito d'imposta per i suddetti anni. Sennonché, come già esposto in precedenza (cfr. consid. 3), nell'ambito di un ricorso rivolto contro una richiesta di garanzie possono essere sollevate soltanto censure riferite all'assenza delle condizioni che legittimano la costituzione della garanzia stessa o alla relativa procedura. Si tratta in sostanza degli aspetti disciplinati in modo esaustivo dall' art. 169 LIFD , per quanto riguarda i crediti fiscali della Confederazione (cfr. Allidi, op. cit., pag. 301). Ora, l'eccezione sollevata dal ricorrente, relativa al mancato adempimento nel caso concreto delle condizioni previste dall' art. 151 LIFD , tocca una questione che va al di là della problematica qui in discussione, in quanto concerne più che altro l'accertamento definitivo dell'obbligazione tributaria, il cui esame dovrà avvenire di massima nel contesto della procedura per il recupero d'imposta che il fisco ticinese ha dichiarato di voler avviare nei confronti della ricorrente. È pertanto perlomeno dubbio che una simile eccezione sia proponibile nell'ambito del presente procedimento. In ogni caso, se da un lato è senz'altro vero che, come affermato dall'insorgente, la sua tassazione per il periodo in questione era già stata definita in via transattiva con la citata convenzione del 16 aprile 1999 tenendo conto di quanto emerso dall'esame di alcuni documenti allegati ad una commissione rogatoria proveniente dall'Olanda, dall'altro lato occorre comunque considerare che, secondo quanto risulta dalla copiosa documentazione che l'autorità fiscale ha potuto raccogliere compulsando gli incarti relativi ai procedimenti penali avviati nei confronti di A. \_\_\_\_\_ successivamente a tale data, i mezzi finanziari di cui egli disponeva sono risultati in un secondo tempo assai superiori a quelli che erano stati presi in considerazione per la definizione della suddetto accordo. In particolare va rilevato che, pur essendo già da tempo al corrente dell'elevato tenore di vita dell'insorgente, è stato verosimilmente soltanto dopo l'esame della documentazione raccolta dalle autorità penali con l'inchiesta condotta nel "caso A. \_\_\_\_\_/B. \_\_\_\_\_" e delle informazioni fornite dalla Procura della Repubblica di Z. \_\_\_\_\_ (IT), che il fisco ha potuto prendere conoscenza, tra le altre cose, del fatto che A. \_\_\_\_\_ aveva proceduto nel settembre del 1998, con contratto sottoscritto a Lugano, all'acquisto di un lussuoso yacht del valore di circa 9,3 miliardi di lire e che nel corso della seconda metà degli anni '90 egli aveva effettuato una serie di importanti investimenti immobiliari in Italia per un importo complessivo stimato addirittura a 5 miliardi di lire, utilizzando molto probabilmente gli ingenti mezzi finanziari accumulati durante il suo soggiorno in Ticino. È inoltre sempre grazie alle informazioni acquisite attraverso le suddette indagini penali, che l'autorità fiscale è venuta a conoscenza del fatto che gli averi del ricorrente e dei suoi più stretti familiari depositati presso istituti di credito in Svizzera ammontavano a quel tempo all'incirca a 12 milioni di franchi e che quindi essi erano nettamente superiori alla sostanza che era stata presa in considerazione per definire l'accordo transattivo del 16 aprile 1999. Diconseguenza, a prescindere dalla questione di sapere se siano effettivamente date o meno nel caso di specie le condizioni previste dal diritto federale per procedere ad un recupero d'imposta, si deve considerare che già sulla base dei pochi ma significativi elementi appena menzionati sussistono indizi a sufficienza per ritenere del tutto credibile la tesi delle autorità, secondo cui durante il periodo della sua permanenza in Ticino il ricorrente si sia reso autore di un'evasione fiscale ben più ampia di quella che era stata accertata in un primo

tempo nell'ambito della procedura speciale avviata nel novembre del 1994. Stante tutto quanto precede, appaiono dati gli estremi per ritenere verosimile l'esistenza di un credito fiscale della Confederazione nei confronti di A.\_\_\_\_\_.

#### **E. 4.2.3**

Per quanto riguarda poi l'ammontare della garanzia, va detto che l'Ufficio esazione e condoni del Cantone Ticino ha commisurato la propria richiesta nei confronti del ricorrente in fr. 1'125'000.--, senza per il vero fornire particolari spiegazioni su come sia giunto a stabilire tale somma. Con le sue osservazioni al ricorso la Divisione delle contribuzioni ha precisato che detto importo è stato fissato tenendo conto degli importati elementi di reddito emersi in sede penale, ma si è a sua volta astenuta dal produrre un conteggio in merito all'ammontare presumibile del credito di imposta da garantire. Ora, da un esame degli atti sembrerebbe che gli importi non dichiarati al fisco, benché difficilmente stimabili, siano effettivamente considerevoli. Di conseguenza, se si tiene conto del fatto che la domanda di garanzie dovrebbe coprire, oltre che al credito d'imposta, anche eventuali multe, spese e interessi di mora, nel caso concreto l'ammontare della stessa non può essere ritenuto manifestamente eccessivo.

#### **E. 4.2.4**

Da ultimo il ricorrente asserisce che nella misura in cui il provvedimento litigioso si riferisce al medesimo periodo fiscale già al centro dell'accordo concluso con il fisco il 16 aprile 1999, vi sarebbe una violazione del principio "nebis in idem", giusta il quale nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per la quale è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato ( DTF 122 I 257 consid. 3 con riferimenti). Si deve tuttavia considerare che questa censura si riferisce ad una problematica che esula dall'oggetto del presente procedimento dal momento che essa concerne essenzialmente la questione relativa all'emanazione di un'eventuale sanzione, il cui esame deve avvenire di massima nel contesto della procedura contravvenzionale che il fisco sembra essere intenzionato ad avviare nei confronti del ricorrente parallelamente alla procedura per il recupero d'imposta. Diconseguenza, la doglianza risulta inammissibile dovendosi qui unicamente valutare, così come già sottolineato in precedenza (cfr. consid. 4.2.2), gli aspetti direttamente connessi con la legittimità della garanzia litigiosa.

#### **E. 5.1**

Stante tutto quanto precede, si deve concludere che la decisione impugnata non presta il fianco a critiche e merita di essere confermata. Per le ragioni esposte, il ricorso di diritto amministrativo va dunque respinto.

#### **E. 5.2**

Visto l'esito del giudizio, le spese seguono la soccombenza (art. 156 cpv. 1, art. 153 e 153a OG ). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti ( art. 159 cpv. 2 OG ).

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