

# **BGer 2A.87/2004 vom 22. Februar 2005**

Bundesgericht, 2005-02-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.87\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.87_2004)

FR: TF 2A.87/2004 du 22 février 2005

IT: TF 2A.87/2004 del 22 febbraio 2005

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Inoltrato tempestivamente contro una decisione di ultima istanza cantonale fondata sul diritto pubblico federale, il ricorso di diritto amministrativo in esame è di principio ammissibile giusta gli art. 97 e segg. OG e 169 cpv. 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Essendo destinatario della richiesta di garanzia, il ricorrente è ovviamente toccato in maniera diretta dalla decisione impugnata ed ha un interesse degno di protezione al suo annullamento ( art. 103 lett. a OG ).

### **E. 1.2**

Con il rimedio esperito può esser fatta valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento ( art. 104 lett. a OG ). Non essendo l'istanza inferiore un'autorità giudiziaria, il Tribunale federale può inoltre verificare d'ufficio gli accertamenti di fatto su cui si fonda la decisione impugnata ( art. 104 lett. b e 105 OG ). Esso può, in particolare, tenere conto di nuovi mezzi di prova o di nuovi fatti, compresi quelli adottati nell'ambito di un secondo scambio di allegati ( DTF 118 II 243 consid. 3b; sentenza 2A.326/1997 del 1° aprile 1998, in: R DAT II-1998 n. 20t, consid. 1c).

### **E. 2**

Giusta l' art. 169 cpv. 1 LIFD , se il contribuente non ha domicilio in Svizzera oppure 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. Affinché una richiesta di garanzia risulti giustificata è necessario che sussista uno dei motivi menzionati nella norma citata, che sia resa verosimile l'esistenza di un credito d'imposta e che la somma richiesta non appaia, a prima vista, manifestamente eccessiva. Nel contesto di tale procedura il Tribunale federale valuta semplicemente a titolo pregiudiziale ed in modo sommario i suddetti aspetti, limitandosi ad un esame di verosimiglianza. Questo esame, eseguito sulla base degli atti, non pregiudica l'accertamento definitivo dell'obbligo tributario, come pure dell'ammontare d'imposta realmente dovuto, che rimane riservato all'autorità fiscale nell'ambito della procedura ordinaria di tassazione (sentenza 2A.326/1997 del 1° aprile 1998, in: R DAT II-1998 n. 20t, consid. 2c; sentenza 2A.247/1995 del 27 ottobre 1995, in: ASA 66 pag. 479, consid. 2).

### **E. 3.1**

Per quanto concerne l'esistenza del credito fiscale, il ricorrente contesta la tesi delle autorità ticinesi, secondo cui B. \_\_\_\_\_ avrebbe dovuto rimanere illimitatamente assoggettata all'imposta in Svizzera dopo il 1° novembre 2000. Sostiene infatti che ella avrebbe validamente trasferito il domicilio a Montecarlo. La procedura di recupero d'imposta non avrebbe pertanto ragione d'essere.

### **E. 3.2**

Secondo i combinati disposti degli art. 3 cpv. 1 e 6 cpv. 1 LIFD, le persone fisiche sono soggette illimitatamente all'imposta in Svizzera se vi hanno domicilio o dimora fiscale. Il domicilio presuppone che la persona risieda nel nostro paese con l'intenzione di stabilirsi durevolmente ( art. 3 cpv. 2 LIFD ), rispettivamente che vi costituisca il centro dei suoi interessi vitali ( DTF 123 I 289 consid. 2a), ciò che va determinato in base a circostanze oggettive e riconoscibili e non semplicemente in funzione dei propositi manifestati dal contribuente ( DTF 125 I 458 consid. 2b, 54 consid. 2a). La dimora fiscale è invece data, tra l'altro, quando una persona fisica che non esercita un'attività lucrativa soggiorna in Svizzera senza interruzioni apprezzabili per almeno 90 giorni ( art. 3 cpv. 3 lett. b LIFD ).

### **E. 3.3**

Dalla documentazione agli atti risulta che B.\_\_\_\_\_, nata nel 1923, ha risieduto nel Locarnese sin dal 1957. Nel 1997, alla morte della sorella, ha ereditato un patrimonio di circa settanta milioni di franchi (già dedotta l'imposta di successione). Coadiuvata dal ricorrente, si è allora interessata ad un eventuale cambiamento di domicilio che le garantisse dei vantaggi fiscali. Ha comunque manifestato il desiderio di continuare a trascorrere un certo tempo in Ticino. Tra le destinazioni ipotizzate vi era Montecarlo, dove, nel corso del 2000, ha poi ottenuto un permesso di soggiorno. Alla fine di ottobre del medesimo anno, come già ricordato, ha quindi notificato al comune di X.\_\_\_\_\_ il suo trasferimento nel Principato.

Ora, può certo stupire che l'amministrazione comunale abbia preso atto dell'annunciata partenza dell'anziana e tanto facoltosa contribuente, insediata da decenni nella regione, senza poi apparentemente verificare se il cambiamento di residenza abbia effettivamente avuto luogo. Simile attitudine non giova comunque agli argomenti del ricorrente. Dalle fatture alberghiere relative ai pasti consumati dall'interessata, di cui le autorità sono venute a conoscenza dopo il decesso, si evince infatti che ella è stata a X.\_\_\_\_\_ perlomeno dal 24 luglio al 4 settembre e dal 18 ottobre al 10 novembre 2001 e che, in seguito, vi ha risieduto ancora dal 23 marzo 2002 al mese di febbraio del 2003, con un'unica interruzione tra metà maggio e metà luglio. Secondo un conteggio allestito da un parente della defunta - non è invero dato di sapere su quale base - quest'ultima avrebbe addirittura soggiornato in Ticino per 228 giorni durante il 2001, per 278 durante il 2002 e per 38 all'inizio del 2003. A ciò va aggiunto che, stando ad alcune dichiarazioni, ella intraprendeva di frequente dei viaggi per il mondo. Infine, il consumo di elettricità negli appartamenti di X.\_\_\_\_\_ denota una certa flessione durante l'inverno 2000/2001, ma si attesta in seguito su valori più elevati e costanti.

A questi riscontri, il ricorrente non contrappone alcun elemento probatorio concreto relativo alla presenza dell'interessata a Montecarlo e alle relazioni intrattenutevi. Egli invoca semplicemente l'avvenuta apertura della successione nel Principato proprio perché luogo di domicilio; non risulta però che questo atto sia stato preceduto da una verifica della residenza effettiva della de cuius in tale Stato. Del resto, l'assoggettamento fiscale in Svizzera, e, di riflesso, la sussistenza del domicilio, vanno esaminati secondo i criteri stabiliti dal diritto svizzero.

### **E. 3.4**

In definitiva, le prove agli atti attestano con sufficiente verosimiglianza che B.\_\_\_\_\_ ha sostanzialmente mantenuto fino alla morte il centro della propria vita in Ticino o,

quantomeno, che vi si sia trattenuta tanto a lungo da risultarvi illimitatamente soggetta all'imposta. È pur vero che dette prove, ad un esame sommario, possono lasciare qualche dubbio, in particolare sul luogo principale di soggiorno nel corso del 2001. La questione esula però dalla problematica in discussione, in quanto concerne essenzialmente l'accertamento definitivo dell'obbligazione tributaria, che deve avvenire nell'ambito della procedura di recupero d'imposta (art. 151 segg. LIFD). In questa sede è sufficiente rimarcare che, in virtù di quanto precede, tale procedura non appare a prima vista priva di fondamento. L'esistenza di un credito fiscale della Confederazione risulta perciò perlomeno verosimile.

#### **E. 4.1**

Il ricorrente contesta poi la sua qualità di destinatario della richiesta di garanzia, in quanto nessuna autorità svizzera l'ha sinora riconosciuto quale erede. Egli non ha quindi alcuna facoltà di disporre della successione, il cui patrimonio è peraltro bloccato per ordine delle autorità fiscali. A suo giudizio, le garanzie andavano semmai chieste all'amministratore della successione nominato in sede civile.

#### **E. 4.2**

Preliminarmente va rilevato come, a ragione, l'insorgente non censura che anche agli eredi di un contribuente, se adempiono le condizioni d'applicazione dell' art. 169 LIFD , incombe l'obbligo di prestare garanzie ( DTF 108 Ib 459 consid. 3). Pacifico è altresì che la responsabilità degli eredi si estende, tra l'altro, anche ai crediti fiscali accertati mediante procedura di recupero d'imposta (sentenza 2A.457/1998 del 19 agosto 1999, in: Pra 2000 n. 27 pag. 158, consid. 4b). Per il resto, anche la questione di determinare a titolo definitivo chi sia il debitore dell'imposta travalica i limiti della procedura in esame e va semmai chiarita nell'ambito del procedimento di tassazione (sentenza 2A.516/2000 del 6 novembre 2001, consid. 4a/cc). La richiesta di garanzia è infatti una procedura applicabile in casi particolari, la cui efficacia dipende in larga misura anche dalla sua imprevedibilità per il contribuente e dalla rapidità con cui il provvedimento viene adottato e posto in esecuzione. Diversamente, il debitore dell'imposta avrebbe tutto il tempo per prendere le disposizioni necessarie a vanificare gli sforzi dell'autorità intesi a garantire l'incasso del credito (sentenza 2A.326/1997 del 1° aprile 1998, in: RDAT II-1998 n. 20t, consid. 3b). Proprio per questo motivo, appare evidente che l'autorità fiscale non è tenuta ad attendere l'emissione di un certificato ereditario cresciuto in giudicato, prima di emanare una richiesta di garanzia nei confronti di un erede.

#### **E. 4.3**

Nel caso specifico, la designazione del ricorrente come erede risulta dall'ultimo testamento apparentemente redatto dalla defunta, agli atti in fotocopia. La pubblicazione di queste disposizioni di ultima volontà non ha probabilmente ancora avuto luogo davanti alla preposta autorità giudiziaria ticinese. Alcuni parenti, indicati quali eredi in precedenti testamenti, hanno in ogni caso lasciato intendere di voler impugnare lo scritto più recente della disponente, sollevando tra l'altro dubbi anche sulle circostanze della sua morte. Allo stadio attuale le probabilità di esito favorevole di un'eventuale causa giudiziaria da loro promossa appaiono difficilmente prevedibili. Comunque sia, ovviamente il ricorrente non nega, ma anzi rivendica il ruolo di erede e produce, a tal fine, gli atti ufficiali con cui le autorità monegasche lo riconoscono beneficiario della successione. La sua opposizione alla pubblicazione dei testamenti in Ticino è legata esclusivamente alla controversia sul luogo

dell'ultimo domicilio della defunta, determinante per stabilire l'assoggettamento alla gravosa imposta di successione ticinese.

In queste circostanze, nonostante gli elementi di incertezza che permangono riguardo al definitivo riconoscimento degli eredi, la qualifica in tal senso del ricorrente si rivela sufficientemente verosimile da giustificare il versamento di garanzie per il debito fiscale della defunta. Essendo domiciliato a Montecarlo, egli adempie inoltre personalmente uno dei due requisiti di cui all' art. 169 cpv. 1 LIFD . Resta chiaro che la conclusione esposta non implica comunque il riconoscimento formale degli atti successori compiuti nel Principato di Monaco.

#### **E. 4.4**

Malgrado il ricorrente non possa (ancora) disporre liberamente della successione, la richiesta di garanzia non risulta prematura né inadeguata. Innanzitutto se si dovesse attendere il momento dell'entrata in possesso vi sarebbe evidentemente il rischio che i beni lascino la Svizzera. Inoltre gli eredi rispondono dei debiti del defunto con tutto il loro patrimonio, non solo con i beni derivanti dall'eredità ( art. 560 cpv. 2 CC ). Nel caso concreto la richiesta di garanzia ha così permesso di porre sotto sequestro dei conti bancari personali del ricorrente. Il ricorso a questi beni appare a maggior ragione necessario se si considera che gli averi della defunta ritrovati sembrerebbero di gran lunga inferiori ai crediti complessivi fatti valere dalle autorità fiscali e che la destinazione di una parte importante dei capitali rimane incerta. Già per questo motivo le pretese dello Stato non risultano dunque garantite a sufficienza dal divieto di disporre di cui sono oggetto i beni successori, come invece pretende il ricorrente. Questo divieto potrebbe semmai indurre a ritenere inappropriata una richiesta di garanzia rivolta all'amministratore della successione. Una tale richiesta disattenderebbe comunque il principio per cui dei debiti del defunto risponde non la massa ereditaria, ma l'erede con tutto il suo patrimonio. Anche da questo profilo la misura litigiosa resiste perciò alle critiche ricorsuali.

#### **E. 5**

Per quanto riguarda, da ultimo, l'importo della garanzia, va detto che l'Amministrazione dell'imposta federale diretta ha commisurato la richiesta in fr. 354'700.--, allegando alle osservazioni al ricorso alcune indicazioni su come sia giunta a stabilire tale somma. In sede di replica il ricorrente non si è confrontato con queste cifre, limitandosi a censurare, in modo peraltro conciso, la richiesta complessiva di oltre trenta milioni di franchi. Ad ogni modo, l'autorità ha precisato di aver calcolato le imposte ordinarie dal 1° novembre 2000 al 20 marzo 2003 tenendo conto dei redditi degli anni precedenti e di aver computato gli interessi fino al 30 giugno 2004. Ora, secondo la notifica della tassazione relativa al biennio 1999/2000 il reddito imponibile della defunta risultava di poco superiore al milione di franchi, per un'imposta federale diretta di circa fr. 120'000.-- annui. Ne discende che l'ammontare della garanzia chiesta, relativa ad un periodo di quasi due anni e mezzo, non può essere ritenuto manifestamente eccessivo. Tale somma dovrebbe infatti coprire, oltre al credito d'imposta, anche le spese e gli interessi, per quanto non considerati separatamente. Poco importa che, a torto, l'amministrazione tributaria accenni pure ad eventuali multe fiscali, le quali, avendo carattere di sanzione penale, in virtù dell' art. 6 n. 2 CEDU non comportano invero alcuna responsabilità degli eredi (sentenza 2A.457/1998 del 19 agosto 1999, in: Pra 2000 n. 27 pag. 158, consid. 3b; sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo del 29 agosto 1997, in: Recueil CourEDH 1997-V pag. 1477 n. 46-48 e pag. 1509

n. 51-53).

#### **E. 6**

In base alle considerazioni che precedono, il ricorso si avvera dunque infondato e va pertanto respinto.

La tassa di giustizia va posta a carico del ricorrente, secondo soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 cpv. 1 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.