

## TI\_GERICHTE 80.2002.190 vom 8. Februar 2003

TI Tribunale d'appello, 2003-02-08, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2002.190](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.190)

FR: TI\_GERICHTE 80.2002.190 du 8 février 2003

IT: TI\_GERICHTE 80.2002.190 del 8 febbraio 2003

### Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

### Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 08.02.2003 80.2002.190 Tessin Camera di diritto tributario 08.02.2003 80.2002.190 Ticino Camera di diritto tributario 08.02.2003 80.2002.190

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2002.190 Lugano 8 febbraio 2003 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Ivo Eusebio segretario; Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 28 novembre 2002 in materia di: \_\_\_\_\_ accesso agli atti in procedure di sottrazione presentato da: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ rappr. da: studio legale \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. \_\_\_\_\_ al decesso della madre, \_\_\_\_\_, inoltrava con l'inventario successorio una denuncia spontanea all'Ufficio procedure speciali della Divisione delle contribuzioni con riferimento: · alla detenzione di partecipazioni dirette e indirette alla società \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_; · alla quota di un quarto ricevuta in occasione dello scioglimento della \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ e · ad altri beni riconducibili all'asse successorio della defunta madre. La procedura si concludeva il 6 febbraio 2002 con la sottoscrizione di un verbale conclusivo, da cui sono scaturite le relative decisioni in materia di recupero e multe per sottrazione d'imposta nei confronti della \_\_\_\_\_ e degli eredi fu \_\_\_\_\_ notificate il 20 febbraio 2002. Queste decisioni sono passate incontestate in giudicato e gli importi relativi a recupero e multe sono stati regolarmente saldati. 1.2. Il 2 maggio 2002 la Divisione delle contribuzioni, dopo averlo personalmente informato, notificava a \_\_\_\_\_ una diffida concernente l'apertura di una procedura per multa tributaria cantonale, comunale e federale secondo gli artt. 260 LT e 177 LIFD. Dalla procedura nei confronti della \_\_\_\_\_ e degli eredi fu \_\_\_\_\_, azionisti della società anonima, era infatti emerso che nelle sottrazioni commesse il destinatario della diffida aveva avuto un ruolo attivo per le funzioni svolte nel consiglio di amministrazione della \_\_\_\_\_ e della \_\_\_\_\_. Le royalties e le commissioni versate dalla \_\_\_\_\_ a persone giuridiche di diritto estero sono infatti risultate essere in gran parte delle distribuzioni dissimulate di utile a favore degli azionisti della società, poiché i versamenti effettuati alle società \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ sono stati in gran parte girati alla \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ delle Isole di \_\_\_\_\_ per confluire infine nella \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, i cui beneficiari economici erano gli azionisti della  
\_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. L'Autorità fiscale comunicava inoltre a  
\_\_\_\_\_ di ritenerlo liberato dalla responsabilità solidale prevista dagli  
artt. 260 LT e 177 LIFD, in considerazione del fatto che gli importi complessivamente  
dovuti dalla \_\_\_\_\_ e dalle persone fisiche erano già stati integralmente  
pagati. 1.3. Dopo aver presentato il 3 giugno le proprie osservazioni nel termine attribuitogli  
dalla Divisione delle contribuzioni avvalendosi del patrocinio della \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ personalmente il 9 luglio 2002 formulava istanza di  
avere pieno accesso agli atti delle procedure di sottrazione nei confronti di \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ e degli eredi fu \_\_\_\_\_, invocando gli artt. 187 cpv. 4 LT e  
114 cpv. 3 LIFD. 1.4. Con decisione del 6 novembre 2002 la Divisione delle contribuzioni  
respingeva la domanda di \_\_\_\_\_. Invocando l'applicazione dell'art. 183  
cpv. 1 e 2 e dell'art. 187 cpv. 3 LT, la Divisione delle contribuzioni ritiene che, essendosi  
conclusa la procedura nei confronti della \_\_\_\_\_ e degli eredi fu  
\_\_\_\_\_, il contribuente non avrebbe più la necessità di attingere a  
informazioni riguardanti delle procedure ormai terminate e nemmeno il diritto di poter  
visionare gli incarti di contribuenti terzi, tanto più che egli non risulta essere l'esecutore  
testamentario della successione e nemmeno rappresentate contrattuale degli eredi. Degli  
ulteriori argomenti esposti dalla Divisione delle contribuzioni nella decisione su reclamo  
verrà detto in seguito per quanto necessario. 2. 2.1. Con il presente, tempestivo ricorso  
\_\_\_\_\_, assistito dall'avv. \_\_\_\_\_, ribadisce la  
richiesta di avere pieno e completo accesso a tutti gli atti riguardanti le procedure nei  
confronti della \_\_\_\_\_ e degli eredi \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_, comprese le annotazioni delle autorità fiscali presenti negli atti relativi alle  
tassazioni della \_\_\_\_\_ dal 1978 al 1998, in particolare in merito alle  
royalties contestate. Il diniego della Divisione delle contribuzioni di accedere agli atti  
nell'ambito della procedura per complicità in sottrazione violerebbe le disposizioni della  
CEDU, del Patto ONU II, della Costituzione federale, oltre la LIFD e la LT. Trovandosi  
infatti in presenza di una procedura penale, il ricorrente non deve giustificare alcun  
interesse specifico, essendo suo diritto consultare gli atti per il semplice fatto della  
pendenza della procedura penale. Degli ulteriori argomenti ricorsuali verrà detto in seguito  
per quanto necessario. 2.2. La Divisione delle contribuzioni propone invece di respingere il  
ricorso, ribadendo che la procedura aperta nei confronti del ricorrente riguarda unicamente  
le sue attività svolte dal 1995 al 1998 in seno al consiglio di amministrazione della  
\_\_\_\_\_ come presidente dal 21 febbraio 1995 al 23 giugno 1998 e nella  
fondazione \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ come presidente del  
consiglio di fondazione, non potendo comunque essere sanzionati i comportamenti  
precedenti il 1995 poiché entrati in prescrizione. L'Autorità fiscale avverte inoltre che per la  
determinazione della multa tributaria l'importo è stato commisurato tenendo conto della  
ruolo avuto dal ricorrente quale dirigente della società anonima che pagava le royalties e  
della fondazione del Liechtenstein, nonché della proposta di distruggere la documentazione  
dopo l'accordo fra gli Eredi \_\_\_\_\_ e la liquidazione della Fondazione. Degli ulteriori  
argomenti responsivi verrà detto in seguito per quanto necessario. 3. 3.1. Chiunque è  
incaricato dell'esecuzione della LIFD, rispettivamente della LTO è chiamato a collaborarvi è  
tenuto al segreto sui fatti di cui viene a conoscenza nell'esercizio della sua funzione e sulle  
deliberazioni dell'autorità e a negare a terzi l'esame degli atti ufficiali (art. 110 cpv. 1 LIFD;

art. 183 cpv. 1 LT). L'informazione è ammessa nella misura in cui esista un fondamento legale nel diritto federale (art. 110 cpv. 2 LIFD) o cantonale (art. 183 cpv. 2 LT). Ai contribuenti è garantita la facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati (art. 114 cpv. 1 LIFD; art. 187 cpv. 1 LT). Essi possono inoltre esaminare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempreché un interesse pubblico o privato non vi si opponga (art. 114 cpv. 2 LIFD; art. 187 cpv. 2 LT). L'atto il cui esame è stato negato al contribuente può essere adoperato contro di lui soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale e, inoltre, gli abbia dato la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie (art. 114 cpv. 3 LIFD; art. 187 cpv. 3 LT). A domanda del contribuente, l'autorità che nega il diritto d'esame gli conferma il diniego mediante decisione impugnabile con ricorso (art. 114 cpv. 4 LIFD; art. 187 cpv. 4 LT).

3.2. Questi principi generali, enunciati nell'ambito della procedura di tassazione, valgono in linea di principio anche negli stadi procedurali successivi, ma la loro applicazione necessita di traduzione per analogia, deve cioè tener conto delle peculiarità della procedura e dello stadio processuale in cui trovano applicazione (cfr. art. 182 cpv. 3 LIFD; art. 266 cpv. 4 LT). Nel caso in esame, l'autorità fiscale rimprovera al ricorrente di essersi reso complice della sottrazione d'imposta ai danni del fisco da parte di \_\_\_\_\_ e dei suoi azionisti. Occorre quindi esaminare in quale misura i principi appena enunciati, segnatamente il diritto di consultare gli atti, trovino applicazione in questa procedura, ritenuto che il procedimento verso gli autori principali si è concluso, le relative decisioni sono passate in giudicato e gli importi dovuti a titolo di recupero d'imposta e di multe sono stati tutti pagati.

3.3. Giova innanzi tutto ricordare che non solo la procedura per frode fiscale, ma anche la procedura per sottrazione d'imposta ha carattere penale. Infatti, anche il Tribunale federale, conformandosi alla dottrina più recente, definisce ormai la multa per sottrazione d'imposta come un'autentica pena, con la conseguenza che occorre applicare i principi del diritto materiale e del diritto processuale penale (Pedroli, *Le norme penali delle nuove leggi sulle imposte dirette*, in *RDAT II-1996*, p. 481 s. e dottrina e giurisprudenza citate). Alla procedura di sottrazione in quanto procedura di carattere penale, si applicano quindi in particolare, oltre alle garanzie contenute nella Costituzione federale, quelle che derivano dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) e dal Patto internazionale del 16 dicembre 1966 sui diritti civili e politici, entrato in vigore per la Svizzera il 18 settembre 1992 (DTF 121 II 281; Yersin, *De quelques développements récents de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs*, in *ASA 65 [1996/97]*, p. 368 s.; Auer, *Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots*, in *ASA 66 [1997/98]*, p. 2; Zweifel [in Zweifel/Athanas, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b], ad art. 114 LIFD, p. 171).

3.4. Ancora vigente il DIFD, la dottrina più accreditata era incline a garantire all'imputato l'esame indiscriminato degli atti (vollumfängliches Akteneinsichtrecht) per consentirgli di proporre l'assunzione di prove e di preparare efficacemente la propria difesa. Secondo \_\_\_\_\_, nell'ambito di un procedimento penale fiscale non dovrebbero praticamente sussistere motivi per negare l'accesso agli atti, purché non sussistano rischi di inquinamento dell'istruttoria (cfr. Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, vol. III, Basilea 1992, p. 577 e anche p. 604, con riferimento a Hauser, *Kurlehrbuch des schweizerischen Strafprozessrechts*, Basilea e Francoforte 1984, p. 152 e a Frowein/Peukert, *Europäische Menschenrechtskonvention*, Kehl, Stassburgo e Arlington 1985, N. 128 ad Art. 6 CEDU; Zweifel, *op. cit.*, p. 174 s.; Sieber [in Zweifel/Athanas, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b], ad

art. 182 LIFD, p. 641). 3.5. Certo, la dottrina ammette che in determinati casi l'accesso indiscriminato agli atti possa essere relativizzato, a condizione comunque che all'imputato venga data informazione scritta o verbale del contenuto degli atti ai quali non gli viene consentito di accedere (Sieber, loc. cit.; Zweifel, op. cit., p. 177 s.). Ciò si giustifica soprattutto nel corso dell'istruttoria, quando l'accesso indiscriminato agli atti potrebbe compromettere l'esito di un determinato procedimento (Zweifel, op. cit., p. 176; Sieber, op. cit., p. 640 s.; Känzig/Behnisch, op. cit., p. 20). 3.6. Va infine precisato che non rientrano tra gli atti, ai quali l'autorità fiscale deve consentire al contribuente di accedere, i cosiddetti atti interni del fisco contenuti nell'incarto, vale a dire gli appunti del funzionario che ha trattato il caso, annotazioni di servizio, progetti di decisioni (Känzig/Behnisch, op. cit., p. 20), poiché questi documenti che non hanno alcun carattere probatorio, ma riflettono piuttosto il venire in essere interno della decisione dell'amministrazione. Non sono comunque documenti interni i rapporti e le perizie allestite dall'amministrazione stessa, mediante per esempio il suo ispettorato, su questioni litigiose (Zweifel, op. cit., p. 175). 4. Da quanto precede risulta che, in linea di principio, la decisione dell'Autorità fiscale di negare l'accesso agli atti al ricorrente non è giustificata. 4.1. Conformemente a quanto esposto nei considerandi precedenti, la Divisione delle contribuzioni dovrà concedere a \_\_\_\_\_ accesso indiscriminato agli atti, con le seguenti precisazioni e limitazione: a. L'accesso all'incarto \_\_\_\_\_, come pure agli atti relativi alla \_\_\_\_\_, di cui il ricorrente era presidente del Consiglio di amministrazione, va concesso, eccezion fatta delle annotazioni o degli scritti interni, che riguardano strettamente la formazione della volontà dell'autorità fiscale, ma non di eventuali rapporti o perizie allestite per esempio dall'Ispettorato fiscale. b. L'autorità fiscale potrà eccezionalmente negare con decisione motivata l'esame dell'uno o dell'altro documento, dando comunque informazione del contenuto al ricorrente. c. Il ricorrente potrà se del caso richiedere l'acquisizione di atti, segnatamente di incarti fiscali della \_\_\_\_\_ relativi a periodi trascorsi, nella misura in cui ciò si rivelasse necessario per la difesa. 4.2. Non si giustifica invece, sempre in linea di principio, l'accesso agli atti degli incarti personali dei singoli azionisti. Al ricorrente viene infatti imputata la complicità in sottrazione fiscale commessa dalla \_\_\_\_\_, ma non, per quanto risulti a questa Camera, delle sottrazioni commesse dai singoli azionisti. Quanto accaduto successivamente alla ripetuta sottrazione commessa dalla \_\_\_\_\_ ai danni del fisco non influisce quindi minimamente, sempre per quanto risulta a questa Camera, sulla colpa del ricorrente e sull'entità della sanzione che potrà venirgli inflitta. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto a sensi dei considerandi. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente lo Stato verserà un importo di fr. 1'500.- a titolo di ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: \_\_\_\_\_ Il segretario: \_\_\_\_\_