

# **TI\_GERICHTE 80.2007.83 vom 11. Juni 2007**

TI Tribunale d'appello, 2007-06-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2007.83](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.83)

FR: TI\_GERICHTE 80.2007.83 du 11 juin 2007

IT: TI\_GERICHTE 80.2007.83 del 11 giugno 2007

## **Regeste**

Procedura: esame atti, recupero d'imposta e sottrazione, donazione non dichiarata, uso strumentale della denuncia spontanea

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Il diritto di accedere agli atti di un incarto, alla stregua di quello di esaminare le prove assunte dall'autorità, rientra nel diritto di essere sentiti poiché costituisce la premessa necessaria del diritto di esprimersi e di esporre i propri argomenti prima che una decisione sia presa, vero fulcro del diritto di essere sentiti. Quanto all'esercizio di tale diritto, desumibile dall'art. 29 Cost. fed., il Tribunale federale ha precisato che esso è di principio soddisfatto quando l'interessato ha potuto prendere conoscenza dei documenti che costituiscono l'inserito di causa, consultandoli in sede appropriata e con facoltà di prendere delle note o di estrarne delle fotocopie (DTF 122 I 109). Il diritto di consultare gli atti di un incarto può nondimeno comportare eccezioni o restrizioni richieste dalla tutela di interessi preponderanti, pubblici o privati, al mantenimento del segreto; in particolare, l'ispezione può essere concessa soltanto quando all'interesse del richiedente non si oppongono quelli d'ordine pubblico o quello di terze persone coinvolte al mantenimento del segreto (DTF 113 Ia 262; 113 Ia 4).

### **E. 2.1**

A tale riguardo si impone preliminarmente una precisazione sulla correlazione esistente fra le procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione aperte nei confronti dei fratelli \_\_\_\_\_. I due procedimenti perseguono scopi differenti. La procedura di recupero d'imposta è volta a determinare e incassare l'imposta non percepita nell'ambito della tassazione ordinaria passata in giudicato (art. 151 cpv. 1 LIFD; art. 236 cpv. 1 LT). Scopo del procedimento per sottrazione d'imposta (art. 175 ss. LIFD; art. 258 ss. LT) è invece di stabilire l'importo della multa da infliggere al contribuente per il suo comportamento colpevole. Altro elemento distintivo sono le modalità di raccolta delle prove. Nell'ambito della procedura di recupero d'imposta, il contribuente ha gli stessi diritti e doveri che nel contesto di una procedura di tassazione ordinaria. Alla procedura di contravvenzione per sottrazione d'imposta si applicano invece, 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 e dottrina citata). Per il resto, nulla si oppone tuttavia ad una loro visione d'insieme. L'apertura del procedimento penale per sottrazione vale contemporaneamente come avvio della procedura di recupero d'imposta (art. 152 cpv. 2 LIFD; art. 237 cpv. 2 LT). Lo stesso procedimento per sottrazione d'imposta rimane sostanzialmente un procedimento amministrativo con sanzioni aventi

carattere penale, piuttosto che un vero e proprio procedimento penale. In particolare, l'amministrazione non ha il diritto di impiegare mezzi coercitivi quali la perquisizione domiciliare o il sequestro ( Sansonetti , in: Yersin/Noël [a cura di], *Impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 19 ad art. 182 LIFD); sono invece applicabili le norme della procedura di tassazione e di ricorso (art. 182 cpv. 3 LIFD; art. 266 cpv. 2 LT).

### **E. 2.2**

Fatta questa necessaria premessa, secondo l'art. 114 cpv. 1 LIFD, di uguale tenore dell'art. 187 LT, ai contribuenti è garantita la facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati. 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). L'art. 29 cpv. 2 Cost. fed. non conferisce al contribuente una protezione più estesa (decisione TF 2C\_160/2008 del 1° settembre 2008). In particolare, non garantisce il diritto di visionare tutti gli atti dell'incarto prima che l'inchiesta sia conclusa (DTF 109 Ia 177). Tale esame può essere limitato sia per prevalenti necessità d'inchiesta sia qualora sussistano preminenti e contrari interessi di terzi. A non averne dubbi, tra questi rientra per l'appunto la protezione della sfera privata, garantita dal segreto fiscale.

### **E. 2.3**

Chiunque è incaricato dell'esecuzione della LIFD, rispettivamente della LT, oppure 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). Il segreto fiscale è considerato un segreto d'ufficio qualificato , in ragione della particolare natura delle relazioni che si instaurano tra contribuente e autorità fiscale. Da una parte, i contribuenti sono tenuti a rivelare la loro situazione personale e finanziaria alle autorità di tassazione, compromettendo in tal modo la loro sfera intima e privata protetta dall'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU); dall'altra, sono però tutelati dal segreto fiscale, che preserva questa sfera dall'ingerenza di terzi ( Pedrolì , in: Yersin/Noël [a cura di], *Impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 2 ad art. 110 LIFD; Maraia , *Le secret fiscal*, in: Zen-Ruffinen [a cura di], *Les secrets et le droit*, Ginevra/Zurigo/Basilea 2004, p. 251; Noël , in: Bellanger/Tanquerel [a cura di], *L'entraide administrative*, *Journée de droit administratif* 2004, p. 105). La protezione della personalità del contribuente (e dei terzi obbligati a fornire informazioni) è il fondamento stesso del segreto fiscale. In questo senso, esso si distingue dal segreto d'ufficio, al quale sono tenuti tutti i funzionari dell'amministrazione federale e cantonale, che tutela invece un bene giuridico di natura collettiva.

### **E. 2.4**

Il segreto fiscale deve essere rispettato rigorosamente ed è applicabile nei confronti di tutte le altre autorità amministrative, dei tribunali e dei privati ( Circolare n. 19 sull'obbligo di informare, di rilasciate attestazioni e di comunicare nella LIFD del 7 marzo 1995). Le autorità fiscali non possono, per esempio, informare le banche, gli uffici di riscossione, i

detective privati, gli avvocati, i notai, né tanto meno i parenti dei contribuenti ( Pedroli , op. cit., n. 9 ad art. 110 LIFD). Così come il segreto d'ufficio, anche il segreto fiscale presuppone un segreto in senso materiale, ovvero un fatto noto o accessibile solo ad una cerchia ristretta di persone, che si vuole mantenere confidenziale in virtù di un interesse legittimo ( Zwei fe l , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, 2. ediz. Basilea 2008, n. 11 ad art. 110 LIFD).

### **E. 3.1**

Come esposto in narrativa, RI 1 formula istanza di avere pieno accesso agli atti prodotti dal fratello \_\_\_\_\_ nelle procedura di recupero d'imposta e di contravvenzione avviate nei suoi confronti dall'Ufficio delle procedure speciali. Più in particolare, nel petitum il ricorrente postula l'esame, con facoltà di estrarne copia, delle osservazioni alla diffida del 10 ottobre 2006, della documentazione ivi prodotta, di ogni ulteriore presa di posizione scritta e documento prodotto e del verbale di audizione. Da parte sua, l'autorità fiscale si è opposta alla loro compulsazione, essenzialmente per due motivi: in primo luogo poiché la documentazione richiesta in visione riguarda un altro contribuente ed è quindi, per principio, protetta dal segreto fiscale; in secondo luogo perché la comproprietà della collezione non è pacifica, di modo che gli oggetti in possesso del fratello \_\_\_\_\_ potrebbero davvero essere considerati elementi patrimoniali di sua esclusiva spettanza.

### **E. 3.2**

Per ragioni di chiarezza, prima di entrare nel merito delle censure del ricorrente, questa Camera ritiene necessario affrontare separatamente le motivazioni sollevate dall'Ufficio delle procedure speciali.

### **E. 4.1**

L'autorità fiscale ha anzitutto negato il postulato accesso agli atti opponendo, in maniera del tutto generica, il segreto fiscale. A suo dire, trattandosi di documentazione riguardante un altro contribuente, per principio non poteva essere mostrata senza il suo consenso.

### **E. 4.2**

Chiamato a pronunciarsi sull'istanza di un complice in sottrazione d'imposta, che chiedeva di accedere agli atti dell'autore principale, il Tribunale amministrativo del Canton Friburgo ha già avuto modo di temperare gli effetti del segreto fiscale, riconoscendo all'accusato di complicità la visione di determinati documenti e facendo obbligo all'autorità fiscale di comunicargli il contenuto essenziale degli ulteriori documenti (StE 1998 B 101.3 n. 7; Sieber , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, 2. ediz. Basilea 2008, n. 61 ad art. 182 LIFD). Alla medesima conclusione è giunta anche questa Camera, in una sentenza dell'8 febbraio 2003. Partendo dal presupposto che nell'ambito di un procedimento per complicità in sottrazione fiscale, all'accusato deve essere concesso l'esame indiscriminato degli atti per consentirgli di proporre l'assunzione di prove e di preparare efficacemente la propria difesa, questa Camera ha concluso che non dovrebbero praticamente sussistere motivi per negare l'accesso agli atti, purché non sussistano rischi di inquinamento dell'istruttoria (CDT n. 80.2002.190 dell'8 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 13t).

### **E. 4.3**

Questa relativizzazione del segreto fiscale deve essere estesa, almeno in linea di principio, anche al caso in esame. È ben vero che ogni contribuente si assume la responsabilità di

compilare una dichiarazione d'imposta completa e conforme al vero. È però altrettanto vero che i fratelli \_\_\_\_\_, secondo la denuncia del ricorrente, avrebbero realizzato, seppure indipendentemente l'uno dall'altro, la medesima sottrazione fiscale: entrambi avrebbero omesso di notificare al fisco la donazione della collezione di vasi e altri oggetti antichi autentici, ricevuta in comproprietà agli inizi degli anni '70 dallo zio materno \_\_\_\_\_.

Sotto il profilo delle forme di partecipazione tipiche del diritto penale, essi andrebbero pertanto considerati quali autori paralleli (cfr., su questo tema, Donatsch/Tag, Strafrecht I, Verbrechenlehre, 8. ediz., Zurigo/Basilea/Ginevra 2006, p. 180). In mancanza di norme procedurali specifiche, applicando per analogia il principio dell'indivisibilità del procedimento penale svizzero, concretizzato nel Canton Ticino dagli art. 35 ss. del Codice di procedura penale, evidenti ragioni di economia di giudizio e di tutela dei diritti di entrambi i contribuenti impongono la riunione, perlomeno de facto, dei due procedimenti. Già per questa ragione, senza la necessità di un'argomentazione più elaborata, appare manifesto che l'Ufficio delle procedure speciali non poteva respingere l'istanza del ricorrente, limitandosi ad opporre in modo astratto il segreto fiscale, come se si trattasse della richiesta di poter visionare l'incarto di un qualsiasi terzo contribuente. Del resto, il ricorrente non ha chiesto di avere pieno accesso alle dichiarazioni fiscali del fratello ed alle relative notifiche di tassazioni, postulando esplicitamente l'esame degli atti inerenti la procedura avviata in seguito alla sua denuncia spontanea del 18 maggio 2005. Si aggiunga inoltre che eventuali interessi pubblici o privati minacciati possono essere preservati, perlomeno in certi casi, senza negare puramente e semplicemente al richiedente il suo diritto di esaminare gli atti: l'autorità dispone infatti di tutta una serie di accorgimenti, come depennare certi passaggi o comunicare determinati documenti ad esclusione di altri. In definitiva, un simile categorico rifiuto dell'ufficio delle procedure speciali collide con il diritto di essere sentito del ricorrente, che gli spetta in quanto parte della procedura.

### **E. 5.1**

Altro discorso vale invece per i (presunti) rapporti di proprietà della collezione. Come correttamente rilevato dall'autorità fiscale, qualora l'istruttoria dovesse accertare che la collezione è già stata divisa tra le parti e che gli oggetti in possesso del fratello \_\_\_\_\_ sono di sua esclusiva proprietà, di fronte alla richiesta di informazioni del ricorrente si porrebbe un concreto problema di tutela del segreto fiscale.

### **E. 5.2**

Nella fattispecie, il ricorrente sostiene che tutta la collezione si trova nell'appartamento del fratello \_\_\_\_\_ e non è stata a tutt'oggi divisa. Seppure apparentemente confermate dalle dichiarazioni scritte del donante \_\_\_\_\_, allegate al gravame, le sue restano nondimeno delle affermazioni di parte, che l'istruttoria dovrà (ancora) appurare, confrontando gli atti prodotti da entrambi i fratelli e le dichiarazioni da loro rese. Senza la necessità di dilungarsi oltre, è immediatamente evidente che qualora si dovesse giungere alla conclusione che gli oggetti in possesso del fratello \_\_\_\_\_ sono davvero di sua esclusiva proprietà, la documentazione richiesta in visione risulterebbe "personale" e in quanto tale soggetta al segreto fiscale.

### **E. 6.1**

In questo contesto va letta la prima censura del ricorrente. È ben vero che gli atti prodotti dal fratello \_\_\_\_\_ sono suscettibili di influenzare la sua posizione fiscale. È però altrettanto vero che alla loro compulsazione si oppongono, perlomeno allo stadio attuale

della procedura, prevalenti esigenze d'inchiesta. Al di là delle considerazioni sul segreto fiscale precedentemente esposte (punto 4.6.), è anche fin troppo evidente che le dichiarazioni e gli atti prodotti dai singoli accusati sono essenziali nella ricostruzione della collezione di vasi e altri oggetti antichi autentici da loro ricevuta in donazione agli inizi degli anni '70. Ora, proprio in ragione dei rapporti esistenti tra le parti, tutt'altro che pacifici, ben difficilmente potrà essere concesso loro un (anticipato) accesso agli atti: ciò per non pregiudicarne la spontaneità e per poter eseguire gli accertamenti che il caso impone. Del resto, come già accennato, l'art. 29 cpv. 2 Cost. fed. non garantisce il diritto di visionare tutti gli atti dell'incarto prima che l'inchiesta sia conclusa (DTF 109 Ia 177; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 33 e 34 ad art. 114 LIFD).

### **E. 6.2**

Priva di ogni fondamento si rivela anche la seconda censura sollevata dal ricorrente, ovvero la necessità di valutare gli ulteriori passi giudiziari da intraprendere, in primis presso le competenti autorità penali. È qui appena il caso di ricordare che RI 1 ha nel frattempo sporto querela penale nei confronti del fratello \_\_\_\_\_ per titolo di appropriazione indebita, ancorché sempre confrontato con il diniego di accesso agli atti qui impugnato.

### **E. 7.1**

Al diritto del ricorrente di consultare i postulati atti si oppongono altri preminenti interessi d'ordine pubblico. Sussistono infatti fondati motivi di temere che di tale facoltà possa essere fatto abuso, ovvero che il vero interesse del ricorrente sia di utilizzare in altra sede le informazioni acquisite. A tale riguardo non può sfuggire che la denuncia spontanea del 18 maggio 2005 si riferisce, per quanto qui di interesse, ad una donazione risalente ai primi anni '70, ovvero vecchia di oltre trent'anni.

### **E. 7.2**

Premesso che in base all'art. 324 cpv. 2 LT, alle liberalità eseguite prima del 1° gennaio 1995 rimangono applicabili, con riserva delle disposizioni transitorie (art. 301-323 LT), i disposti contenuti nella precedente legge tributaria del 28 settembre 1976 (Primi, Le imposte di successione e di donazione ticinesi, Agno 1995, p. 183), in concreto non vi è alcun dubbio sul fatto che il termine di dieci anni per avviare la procedura di recupero dell'imposta cantonale di donazione è ampiamente perento (art. 201 vLT). Stesso discorso vale per l'azione penale. In considerazione del carattere penale del procedimento di contravvenzione e della portata del principio di irretroattività in materia penale, che incontra un'eccezione solo nel principio della lex mitior (art. 2 cpv. 2 CP), ad un'infrazione commessa vigente ancora la legge tributaria del 1976 devono applicarsi i termini previsti da quella legge: conformemente all'art. 210 vLT, nel caso di sottrazione consumata d'imposta sulle successioni e sulle donazioni, l'azione penale si prescrive dopo dieci anni dalla fine dell'anno in cui ebbero luogo l'apertura della successione o l'esecuzione della donazione. Senza la necessità di approfondire ulteriormente la questione, appare quindi manifesto che il rischio correlato alla denuncia spontanea del 18 maggio 2005 era alquanto modesto: le uniche procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione ancora ravvisabili concernono infatti le sole imposte cantonali sulla sostanza. A non averne dubbi, questa conclusione avvalorava l'ipotesi dell'uso strumentale della denuncia spontanea da parte del ricorrente.

### **E. 7.3**

In simili circostanze, avuto inoltre riguardo alle numerose sollecitazioni volte ad ottenere la divisione degli oggetti in possesso del fratello \_\_\_\_\_ ed ai difficili rapporti instauratisi tra le parti, è facile supporre che l'insistenza palesata nel richiedere l'accesso agli atti sia piuttosto motivata da fini civili o privati, comunque sia, estranei agli scopi delle procedure di recupero d'imposta e di contravvenzione.

#### **E. 8**

Da quanto precede risulta che la decisione dell'Ufficio delle procedure speciali di negare l'accesso agli atti al ricorrente è tuttora giustificata da prevalenti interessi pubblici e privati (art. 114 cpv. 2 LIFD; art. 187 cpv. 2 LT). Al più tardi al termine dell'istruttoria, l'autorità fiscale dovrà concedere il postulato esame degli atti, sempreché la documentazione richiesta in visione non si riveli "personale" e quindi soggetta al segreto fiscale. In quest'ultima ipotesi, nel rispetto del principio di proporzionalità, all'Ufficio delle procedure speciali spetterà prendere i necessari accorgimenti, come depennare certi passaggi o comunicare determinati documenti ad esclusione di altri. Qualora reputerà sussistere ancora un rischio di strumentalizzazione delle procedure fiscali, potrà inoltre precludere al ricorrente l'estrazione di fotocopie. In ogni caso, è bene sottolinearlo, tutti gli atti ai quali sarà negato l'accesso potranno essere adoperati contro il contribuente unicamente qualora l'autorità fiscale gliene abbia dapprima comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale, dandogli inoltre la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie (art. 114 cpv. 3 LIFD; art. 187 cpv. 3 LT).

#### **E. 9**

Il ricorso è conseguentemente respinto. Visto l'esito del gravame, tassa di giustizia e spese sono poste a carico del ricorrente, 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 cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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