

(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 7 agosto 1997)

Mehrwertsteuer. Sicherstellungsverfügung gegenüber einer Aktiengesellschaft anlässlich ihres Eintrags ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

Im Beschwerdeverfahren vorgebrachte neue Tatsachen. Die Rekurskommission geht grundsätzlich darauf ein (E. 2a), ausgenommen bei der Sicherstellung (E. 2b).

Offensichtliche Verfassungsmässigkeit von Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV (E. 5).

Voraussetzungen der Anwendbarkeit dieser Bestimmung:

1. Wahrscheinlichkeit der sicherzustellenden Forderung.

Eine Sicherstellungsverfügung für künftige Forderungen vom Beginn der Steuerpflicht an ist möglich, umso mehr wenn die Steuerpflicht nicht bestritten wird (E. 3b/aa und bb). Demgegenüber ist die Praxis der ESTV, den Eintrag eines - obligatorisch - Steuerpflichtigen von der Erbringung einer Sicherheitsleistung anhängig zu machen, rechtswidrig (E. 3b/cc).

2. Bezugsgefährdung.

Der Begriff der Steuergefährdung ist weit auszulegen (E. 3c/bb).

3. Wahrung des Opportunitäts- und Verhältnismässigkeitsprinzips (E. 3c/cc und dd).

Taxe sur la valeur ajoutée. Décision imposant à une société anonyme la constitution de sûretés en vue de son inscription au registre des contribuables TVA.

Faits nouveaux intervenant en procédure de recours. La Commission de recours accepte en principe d'en tenir compte (consid. 2a), sauf en matière de sûretés (consid. 2b).

Constitutionnalité patente de l'art. 58 al. 1 let. a OTVA (consid. 5).

Conditions d'application de cette disposition:

1. Caractère vraisemblable de la créance à garantir.

Une demande de sûretés pour des créances futures est possible dès le début de l'assujettissement pour autant que les conditions d'assujettissement ne soient pas contestées par le contribuable (consid. 3b/aa et bb). En revanche, la pratique de l'AFC consistant à faire dépendre l'inscription d'un contribuable - assujetti obligatoire - d'une fourniture de sûretés au sens de l'art. 58 OTVA est illégale (consid. 3b/cc).

2. Menace du recouvrement de l'impôt.

Cette notion de menace doit être interprétée de manière extensive (consid. 3c/bb).

3. Respect des principes de l'opportunité et de la proportionnalité (consid. 3c/cc et dd).

Imposta sul valore aggiunto. Richiesta di garanzia nei confronti di una società anonima, in vista dell'iscrizione nel registro dei contribuenti IVA.

Nuovi fatti intervenuti nella procedura ricorsuale. La Commissione di ricorso accetta in principio di tenerne conto (consid. 2a), tranne per quanto concerne le garanzie (consid. 2b).

Costituzionalità evidente dell'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA (consid. 5).

Condizioni d'applicazione di questa disposizione:

1. Carattere di verosimiglianza del credito da garantire.

Sin dall'inizio dell'assoggettamento è possibile chiedere garanzie per crediti futuri, purché le condizioni d'assoggettamento non siano contestate dal contribuente (consid. 3b/aa e bb). È invece illegale la prassi dell'AFC consistente nel far dipendere l'iscrizione di un contribuente - obbligatoriamente assoggettato - da una presentazione di garanzie giusta l'art. 58 OIVA (consid. 3b/cc).

2. Esazione in pericolo.

La nozione di messa in pericolo dell'imposta va interpretata in modo estensivo (consid. 3c/bb).

3. Rispetto dei principi dell'opportunità e della proporzionalità (consid. 3c/cc e dd).

In fatto:

A. La società X SA è stata costituita il 10 novembre 1995, data degli statuti e dell'atto notarile, ed iscritta al registro di commercio. La sua attività consiste principalmente nell'esecuzione e nella direzione di lavori per installazioni elettriche e di telecomunicazione, nonché nella produzione industriale di quadri elettrici ed elettronici. Essa possiede un capitale azionario di Fr. 100 000.-, suddiviso in 100 azioni al portatore di Fr. 1000.- ciascuna. Il suo amministratore unico, avente firma individuale, è R., domiciliato a C. Il 1° dicembre 1995, la società X SA informò l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) della sua nuova attività e richiese un numero di iscrizione nel registro dei contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), precisando che la cifra d'affari prevista era

di Fr. 1 500 000.-. Il 20 dicembre 1995, la stessa inviò all'AFC il questionario d'iscrizione come contribuente IVA. Quale data d'inizio dell'attività essa indicava il 20 novembre 1995.

B. Il 13 febbraio 1996 la sezione iscrizioni e radiazioni della divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto inviò una lettera alla contribuente, indicando, tra l'altro, che essa era invitata, in considerazione della sua «situazione attuale» e affinché si potesse procedere all'iscrizione nel registro dei contribuenti dell'AFC, a produrre una garanzia solidale «illimitata nel tempo» di Fr. 100 000.-, per coprire tutti i crediti fiscali (importi d'imposta, interessi moratori, spese, ecc.) risultanti dall'iscrizione nel registro dei contribuenti. Con scritto del 28 febbraio 1996, la società interpose «ricorso» contro la richiesta di garanzie del 13 febbraio 1996, inviando lo scritto - ricevuto dall'AFC - alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni «a Berna». Mediante lettera del 14 marzo 1996, la società ricontattò l'amministrazione, sollecitando una pronta evasione del «ricorso» del 28 febbraio 1996. Essa postulava pure la propria iscrizione, senza ulteriore indugio, nel registro dei contribuenti IVA, affermando di ritenere la Confederazione responsabile dei danni subiti a seguito della decisione del 13 febbraio.

C. In assenza di riscontro da parte dell'autorità fiscale il 7 maggio 1996, la società indirizzò una lettera alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (di seguito: la Commissione di ricorso o Commissione adita) a Losanna, chiedendo che quest'ultima procedesse all'esame del ricorso del 28 febbraio 1996. Il 23 maggio 1996, dopo aver ricevuto copia della lettera del 13 febbraio 1996 dell'AFC nonché del gravame del 28 febbraio 1996, la Commissione di ricorso, con lettera presidenziale, informò l'AFC che a suo modo di vedere la lettera amministrativa del 13 febbraio 1996 non rappresentava una decisione di richiesta di garanzie ai sensi dell'art. 58 cpv. 2 dell'ordinanza del 3 dicembre 1973 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201), motivo per cui la via ricorsuale non era ancora data; essa le trasmise quindi l'incarto a ragione della propria incompetenza. Il medesimo giorno, la Commissione di ricorso informò la società del proprio operato e classificò il caso. L'8 maggio 1996, l'AFC rispose alla lettera del 14 marzo 1996 della società concernente la richiesta di garanzia bancaria che avrebbe dovuto permettere la di lei iscrizione nel registro dei contribuenti, comunicando che, dopo attento esame del caso, l'esigenza posta veniva mantenuta. Essa informava la società della possibilità di domandare una decisione in virtù dell'art. 51 OIVA. Con lettera del 28 maggio 1996, la società richiese quindi l'emanazione di «una decisione formale in conformità all'art. 51 OIVA».

D. Il 16 agosto 1996, la divisione giuridica dell'AFC pronunciò una decisione di richiesta di garanzie ai sensi dell'art. 58 OIVA, reclamando la prestazione di una garanzia di Fr. 100 000.- sulla base dell'art. 58 cpv. 1 lett. a e d OIVA. A grandi linee, essa si fondava sul fatto che R. era amministratore unico con diritto di firma individuale della società e che egli lo era stato anche della società G. X SA, fallita il 20 novembre 1995. In questa procedura di fallimento, l'AFC aveva insinuato un credito d'imposta sulla cifra d'affari (ICA) di Fr. 241 757.75 ed un credito IVA di Fr. 51 105.54. Era quindi molto probabile che la nuova società, che poteva agire unicamente per il tramite del proprio organo R., non avrebbe ottemperato al suo obbligo di pagare l'imposta, motivo per cui esisteva una messa in pericolo per l'esazione, ai sensi dell'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA. Inoltre, erano pure adempiti i presupposti di cui all'art. 58 cpv. 1 lett. d OIVA, dal momento che la nuova società conduceva, presso la medesima sede sociale, la stessa attività della fallita G. X SA. Sempre il 16 agosto 1996, la divisione revisioni dell'AFC inviò alla società un'attestazione d'iscrizione ai sensi dell'art. 45 cpv. 1 OIVA, comunicandole contemporaneamente la sua iscrizione con effetto retroattivo dal 20 novembre 1995. La società produsse pure la dichiarazione del 21 agosto 1996, sottoscritta dall'amministratore e dal revisore, dalla quale si evince che essa aveva finora sempre fatto fronte a tutti i propri impegni.

E. Il 22 agosto 1996, la società X SA (di seguito: la ricorrente) ha interposto ricorso contro la decisione di richiesta di garanzie del 16 agosto 1996. Essa ritiene dapprima che l'AFC tenta di screditare la sua immagine, asserendo che essa non sarebbe in grado d'ottemperare ai propri obblighi fiscali. Si tratterebbe, qui, di un'affermazione priva di ogni concreto fondamento. Ma soprattutto, la decisione impugnata violerebbe in modo manifesto l'art. 58 OIVA, dal momento che la società non esercita alcuna attività in relazione alla società fallita e che del resto essa ha sempre adempito i propri obblighi finanziari. Prova ne è che l'IVA dovuta è stata pagata rapidamente e senza indugio. L'AFC avrebbe quindi pure abusato del proprio potere d'apprezzamento. L'amministrazione ha risposto il 2 dicembre 1996. Essa ritiene che le garanzie sono divenute, dopo l'introduzione dell'IVA, ancora più necessarie e che tale sistema esiste pure in materia di imposte dirette. Reputa poi che, considerate le circostanze, il proprio intervento è giustificato e che la ricorrente non può far appello all'esistenza, nella fattispecie, di due persone giuridiche ben distinte, dal momento che la nuova società ha semplicemente ripreso l'attività esercitata dalla società fallita e che, inoltre, l'organo R. già firmava i rendiconti relativi all'imposta sulla cifra d'affari della vecchia società. Non si può dunque parlare di discredito operato dall'AFC. I timori dell'AFC e gli elementi di concordanza fra le due società giustificano semplicemente - ed ampiamente - la misura adottata. Essi confermano del resto che tale misura è stata assunta in base all'art. 58 cpv. 1 lett. a e d OIVA e che l'ammontare della garanzia bancaria richiesta si giustifica, in considerazione dell'importo dei debiti d'imposta della vecchia società fallita.

F. La ricorrente ha replicato l'8 gennaio 1997. In sostanza, essa riconferma l'argomentazione secondo cui l'AFC avrebbe violato il diritto federale, prendendo in considerazione il fallimento di un'altra società, ossia della G. X SA. Analogamente alla giurisprudenza relativa all'art. 118 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11), le garanzie non possono essere richieste se non allorché la minaccia risulti da un comportamento chiaro del contribuente, la sua situazione economica non essendo, come tale, determinante. Riconferma l'affermazione secondo cui essa non avrebbe alcunché a che vedere con il fallimento della società G. X SA ed invoca la violazione dei principi della legalità e della proporzionalità, nonché del divieto dell'abuso del potere d'apprezzamento, prevalendosi dell'art. 4 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874 (Cost., RS 101). Nella propria duplice del 30 gennaio 1997, l'AFC si riferisce genericamente all'art. 58 OIVA, senza specificare quali lettere entrerebbero in linea di conto, asserendo comunque che i presupposti per l'applicazione sarebbero nel caso adempiti. Essa sostiene inoltre di aver agito correttamente: la lettera del 13 febbraio 1996 non rappresentava una decisione formale, benché il testo dello scritto potesse dar luogo a confusione. La decisione formale è stata presa entro un termine ragionevole, e ciò a maggior ragione se si considera il fatto che la ricorrente è stata nel frattempo iscritta al registro dei contribuenti, per permetterle di esercitare la propria attività. Riferendosi alla prassi in materia di garanzie relativa alle altre imposte federali, l'amministrazione afferma essenzialmente che la giurisprudenza relativa all'imposta federale diretta non può essere adattata all'IVA. Un comportamento attivo del contribuente non è richiesto: è sufficiente invece che lo stesso non paghi entro i termini fissati. Solo l'applicazione della giurisprudenza relativa all'imposta preventiva, più estensiva, può rivelarsi corretta. Peraltro, la pretesa assenza di legami fra la ricorrente e la G. X SA è inutile e contraria alla buona fede. Fra le due società, sicuramente indipendenti, esiste invece un legame personale, materiale e temporale indiscutibile, tale da giustificare l'operato dell'autorità fiscale. Il Presidente della Commissione di ricorso ha effettuato due misure istruttorie, la prima il 7 febbraio 1997, la seconda il 17 febbraio 1997.

(...)

Dai considerandi:

1. Ai sensi dell'art. 58 cpv. 3 OIVA in relazione all'art. 71a cpv. 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), la richiesta di garanzie dell'AFC è impugnabile presso la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni entro trenta giorni dalla notifica. Nella fattispecie, la decisione di richiesta di garanzie è datata del 16 agosto 1996. Il ricorso, inoltrato presso la Commissione adita il 22 agosto 1996, è pervenuto il giorno successivo, ossia manifestamente entro il termine di cui agli artt. 50 e 22a PA. Alla luce di un esame preliminare risulta ch'esso adempie inoltre le esigenze poste dagli artt. 51 e 52 PA e non presenta alcuna carenza formale né materiale. La Commissione adita deve pertanto entrare nel merito dello stesso.

2.a.aa. Giusta l'art. 49 lett. b PA, la ricorrente può invocare l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti. Conformemente all'art. 54 PA, con il deposito del ricorso la trattazione della causa, oggetto della decisione impugnata, passa all'autorità di ricorso (effetto devolutivo) e, secondo l'art. 62 cpv. 2 PA, quest'ultima può modificare a pregiudizio di una parte la decisione impugnata, qualora essa violi il diritto federale o poggi su un accertamento inesatto o incompleto dei fatti. L'art. 62 cpv. 4 PA prevede poi che l'autorità di ricorso non è vincolata dai motivi del ricorso. Va ricordato infine che, malgrado il tenore dell'art. 2 cpv. 1 PA, la procedura di ricorso di diritto amministrativo è retta dal principio inquisitorio, il quale stabilisce che l'autorità di ricorso accerta d'ufficio i fatti (DTF 122 I 10 consid. 2c, 122 V 158 consid. 1, 122 II 4 consid. c/cc; Xavier Obererson, *Le contentieux fiscal*, OREF [ed.], *Les procédures en droit fiscal*, Berna e altri, 1997, pag. 136; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurigo 1993, pag. 37; Michael Pfeifer, *Der Untersuchungsgrundsatz und die Officialmaxime im Verwaltungsverfahren*, Basilea/Stuttgart 1980, pag. 123 segg.). Nella fattispecie occorre chiedersi quale sia la rilevanza di fatti nuovi che intervengono durante la procedura di ricorso. A tal fine, occorre distinguere fra i fatti verificatisi prima dell'inoltro del gravame, ma allegati per la prima volta dinanzi all'autorità giudiziaria adita, e quelli intervenuti solo posteriormente al deposito del ricorso, che rappresentano «nova» effettivi.

bb. Trattandosi di fatti allegati per la prima volta dinanzi all'istanza di ricorso, ma verificatisi prima che la decisione impugnata fosse resa, la Commissione adita applica i medesimi criteri ritenuti dal Tribunale federale, allorquando esso non è vincolato ai fatti accertati, in virtù dell'art. 105 cpv. 2 della legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria (OG, RS 173.110). Ciò era il caso prima che fosse istituita la Commissione di ricorso in materia d'imposta sulla cifra d'affari e d'imposta preventiva e nulla si oppone a che tale giurisprudenza, benché poggiante su articoli di legge diversi, sia ripresa. L'allegazione di fatti «nuovi», ai sensi del presente capoverso, era ammessa in materia d'ICA (*Archives de droit fiscal suisse / Archiv für schweizerisches Abgaberecht* [ASA], vol. 50 pag. 432 consid. 1b, vol. 37 pag. 507 consid. 2) ed anche in materia di imposta preventiva o di diritto di bollo (ASA, vol. 61 pag. 539 consid. 1b, vol. 58 pag. 711 consid. 3). Essa non è invece ammessa che in maniera limitata in materia di imposte dirette, qualora esista un'autorità giudiziaria indipendente - per esempio una commissione di ricorso - (ASA, vol. 58 pag. 674 consid. 3c, vol. 50 pag. 302 consid. 1b, vol. 49 pag. 560 consid. 3b), ma tale pratica è proprio conforme alla differenza del potere cognitivo esistente fra il cpv. 1 ed il cpv. 2 dell'art. 105 OG. Ne deriva che, in tutta evidenza, l'allegazione di fatti - già verificatisi - per la prima volta dinanzi alla Commissione di ricorso va ammessa e che, di conseguenza, l'autorità giudiziaria deve accettare pure i relativi mezzi di prova (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, pag. 931). Vero è che l'atteggiamento del contribuente, consistente ad occultare deliberatamente alcuni fatti o mezzi di prova per non rivelarli che in occasione della procedura di ricorso, non è ammissibile e può essere talvolta determinato da considerazioni tattiche o dilatorie contestabili. Il tribunale può allora tenerne conto nella ripartizione delle spese di procedura (ASA, vol. 61 pag. 540 consid. 1b, vol. 47 pag. 540 consid. 4, vedi anche vol. 50 pag. 432 consid. 1b; e ancora, tra le altre, decisioni del Tribunale federale non pubblicate del 19 marzo 1994 in re F. P. contro l'AFC consid. 5 e del 28 dicembre 1992 in re O. Z. contro l'AFC consid. 4; Grisel, op. cit., pag. 932).

cc. Per quanto concerne fatti nuovi effettivi (i «nova»), che intervengono durante la procedura di ricorso, va dapprima rilevato come tale ipotesi si verifichi più raramente in materia fiscale che in altri ambiti giuridici. Trattasi infatti, principalmente, di pretese di diritto pubblico - la cui contestazione ha effetto sospensivo -, delle quali l'autorità adita verifica la fondatezza e che hanno quindi origine in fatti verificatisi per forza di cose anteriormente all'inoltro del gravame. È difficile immaginare elementi di fatto, dai quali deriva l'obbligo fiscale contestato, che si producano successivamente al deposito di un ricorso che contesta la fondatezza di una pretesa di diritto pubblico già sancita dall'amministrazione fiscale. Ma l'ipotesi di fatti nuovi non è da escludersi a priori. L'esempio più tipico è quello di elementi di fatto che conducono a diminuire il credito fiscale o a modificarne il calcolo. Si pensi per esempio ad un attestato di carenza di beni rilasciato nel corso della procedura di ricorso, il quale adempie i presupposti formali posti dall'autorità fiscale. E soprattutto, in materia d'IVA, alla produzione di rendiconti elaborati nel corso della procedura, che logicamente modificano la stima effettuata dall'AFC - sempre riservata la possibilità per l'autorità intimata di far uso dell'art. 58 cpv. 1 PA (riesame) -. Di principio, l'allegazione di fatti effettivamente nuovi, nonché la presentazione dei relativi mezzi di prova, va ammessa, e ciò per numerosi motivi. Dapprima, tale soluzione s'impone a fortiori: se si accetta di considerare fatti che il contribuente avrebbe potuto e dovuto allegare in prima istanza, a maggior ragione vanno ammessi i fatti veramente nuovi (ASA, vol. 61 pag. 539 consid. 1b, il termine «obwohl»). Vi sono poi motivi che derivano dal principio dell'economia processuale: tale soluzione permette di evitare il cumulo di procedure inutili. Infine, essa corrisponde alle esigenze poste dal principio inquisitorio. Dal momento che l'autorità di ricorso constata d'ufficio i fatti e può dunque, sulla base dell'incarto o di nuove prove, scoprire essa stessa fatti nuovi, il fatto di accettare l'allegazione di fatti nuovi che l'autorità di ricorso avrebbe avuto difficoltà ad accertare da sola - ciò che l'avrebbe condotta a giudicare sulla base di una fattispecie carente - si mostra conforme al buon senso ed alla logica. La dottrina unanime si allinea alle considerazioni appena esposte (Grisel, op. cit., pag. 932; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berna 1994, pag. 180; Kölz/Häner, op. cit., pag. 160, n. 266; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, Basilea e Francoforte sul Meno 1991, n. 2100; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, Berna 1983, pag. 258), come pure la giurisprudenza del Tribunale federale emanata in altri ambiti del diritto (DTF 113 Ib 331).

b. Le due regole generali appena esposte non debbono necessariamente convenire alla procedura di garanzia. Se è opportuno ammettere senz'altro l'allegazione di fatti «nuovi», anteriori alla decisione impugnata, la stessa cosa non vale per i «nova» effettivi, che si verificano nel corso della procedura di ricorso. Non può essere infatti disatteso che la richiesta di garanzie è immediatamente esecutoria, se del caso anche tramite sequestro, e che il ricorso ha generalmente come oggetto quello di dimostrare che non esiste pericolo per l'esazione dell'imposta. Non si può escludere che tale pericolo possa essere eliminato mediante il pagamento dei crediti fiscali in oggetto. Vi è quindi il rischio che il contribuente ometta dapprima di pagare l'imposta dovuta entro i termini fissati, con intenti dilatori, e si prevalga poi del pagamento affinché il gravame sia accolto dall'autorità di ricorso. Egli potrebbe in seguito, una volta accolto il ricorso, differire i pagamenti e provocare così una nuova procedura di

garanzia, cosicché il vero scopo della richiesta di garanzie verrebbe snaturato. Pertanto, il pagamento dell'imposta a posteriori non fa di per sé venir meno il presupposto del pericolo per l'esazione di crediti futuri e non ancora scaduti. Tuttavia, i crediti minacciati non sarebbero più i medesimi di quelli che avevano motivato la vertenza; l'oggetto di quest'ultima sarebbe quindi modificato o, al più, esso si rivelerebbe di natura astratta, ciò che è incompatibile con la procedura di garanzia. Prendendo in considerazione fatti veramente nuovi, allegati dal contribuente, la vertenza sarebbe giudicata in base ad una prospettiva diversa da quella che aveva l'amministrazione al momento della pronuncia della decisione impugnata, e potrebbe rivelarsi perfino in contraddizione con il fine inizialmente perseguito dalla stessa. In materia di garanzie è quindi opportuno operare un'eccezione e giudicare la causa sulla base dei fatti, quali essi si presentavano al momento della richiesta di garanzie da parte dell'autorità fiscale. All'opposto, e logicamente, si giustifica - senza che la questione debba qui essere definitivamente risolta - di concedere al contribuente, che sostiene che il pericolo è stato eliminato, il diritto di domandare il riesame, con l'obbligo dell'autorità amministrativa d'entrare in materia sulla richiesta di riconsiderazione, qualora gli abituali requisiti di tale domanda siano adempiti. La domanda di riesame è infatti la conseguenza logica della rinuncia da parte dell'autorità di ricorso a prendere in considerazione fatti effettivamente nuovi, siccome deriva dalla natura stessa della procedura di garanzie il fatto che essa non può restare in vigore all'infinito, dal momento che un pericolo può essere limitato nel tempo e, una volta scongiurato, la richiesta di garanzie non si giustifica più (Commentario dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, pag. 56, ad art. 58 cpv. 1, in fine). Del resto, il fatto di permettere al contribuente di rimettere in discussione la decisione emanata nei suoi confronti mediante una domanda di riesame corrisponde alla giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 105 cpv. 2 OG, allorché esso impone - in materia fiscale - di non prendere in considerazione i «nova» (ASA, vol. 50 pag. 303 consid. 1; vedi anche Grisel, op. cit., pag. 932).

c. Nella fattispecie, è quindi opportuno giudicare la vertenza in base ai soli fatti - allegati o meno - verificatisi fino al momento in cui la decisione impugnata fu pronunciata, ossia fino al 16 agosto 1996, con l'esclusione dei «nova» che si sono realizzati nel corso della procedura ricorsuale.

3.a. Secondo l'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA, l'Amministrazione federale delle contribuzioni può esigere garanzie per le imposte, gli interessi e le spese, anche se questi non siano stati accertati con decisione passata in giudicato, né scaduti, quando l'esazione appare in pericolo (Peter Spinnler / Stephan Kuhn, Mehrwertsteuer, Das Nachschlagewerk zum Systemwechsel, Muri/Berna 1994, pag. 123 segg.; Kurt Amonn, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, ASA, vol. 47 pag. 439; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5a ed., Zurigo 1995, pag. 297; Aloïs Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Berna 1995, pag. 294 seg; vedi anche Commentario dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, ad art. 58 OIVA; Iniziativa parlamentare, Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto [Detting], rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 28 agosto 1996, pag. 87, pubblicato nel FF 1996 V 581 segg.). Le garanzie in questione rappresentano garanzie speciali - in opposizione alla garanzia generale rappresentata dal patrimonio del debitore - provvisoria e legale - in opposizione ad una garanzia convenzionale. Esse costituiscono inoltre una garanzia indiretta - poiché necessitano di un intervento da parte dell'AFC -, e supplementare od accessoria - poiché non derivano dall'obbligo fiscale medesimo (Peter Gauch / Walter R. Schluep / Pierre Tercier, Partie générale du droit des obligations, Zurigo 1982, vol. II, cifre 117 segg. e 2464 segg.; Pierre Tercier, Le droit des obligations, Zurigo 1996, pag. 28 e 173, con rinvii). Esse consistono in garanzie reali o personali, queste ultime potendo divenire indirettamente garanzie reali in seguito ad un ordine di sequestro e presuppongono, in linea di principio, da una parte l'esistenza di un credito, la cui fondatezza sia almeno verosimile e l'ammontare non esagerato (di seguito: lett. b), e, d'altra parte, l'esistenza di un motivo di pericolo per l'esazione dell'imposta (di seguito: lett. c).

b. Trattandosi della questione della fondatezza del credito fiscale, è sufficiente che l'esistenza dello stesso sia resa verosimile, mentre l'autorità di ricorso non è tenuta a verificare la fondatezza materiale, bastando invece un esame prima facie (per le imposte dirette, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, n. 2, pag. 281, consid. 3a e pag. 288, consid. 3a; ASA, vol. 64 pag. 321 consid. 2b, vol. 49 pag. 487 consid. 2; per l'imposta preventiva, ASA, vol. 64 pag. 652 consid. 2; decisione non pubblicata della CRC del 6 febbraio 1997, CRC 1996-036 in re D. SA contro l'AFC; per l'ICA, ASA, vol. 19 pag. 178 consid. 2 in fine, vol. 19 pag. 536 consid. 1).

aa. È tuttavia necessario domandarsi se possono essere richieste garanzie per crediti futuri in materia di IVA. A tal proposito, l'art. 58 cpv. 1 in initio OIVA statuisce che la richiesta di garanzie può riferirsi a crediti per imposte non ancora scadute. Ciò presuppone che tali crediti siano almeno nati? Letteralmente sì, dal momento che le nozioni di nascita e di esigibilità, o di «scadenza», non vanno confuse. Tuttavia, come la Commissione di ricorso ha già avuto modo di statuire nella decisione non pubblicata del 22 ottobre 1996 (CRC 1995-022 in re Z. SA contro l'AFC, consid. 5a/aa, riassunta in L'Expert-comptable suisse, 3/1997, pag. 232 segg.), non ci si deve, in materia, basare sul tenore letterale dei termini impiegati. Se gli si accordasse troppa importanza, ne deriverebbe che l'IVA non è mai esigibile sul territorio svizzero, siccome il termine d'esigibilità non figura nel titolo secondo dell'OIVA, ciò che evidentemente non può essere il caso. Del resto, il termine «scadenza» è stato ripreso dal Decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA, CS 6 176 e le modifiche ulteriori che figurano nella RU); tale termine era talvolta sinonimo di «nascita» e, va ricordato, la scadenza poteva talvolta perfino intervenire prima della nascita, fatto curioso e proprio al sistema dell'ICA (decisione citata della CRC, consid. 5a/bb). Infine, è ammesso che in materia di IVA e nella maggior parte dei casi, nascita e scadenza coincidano. Il termine «scadenza» di cui all'art. 58 cpv. 1 OIVA non è dunque da intendersi nel suo significato letterale - che non è chiaro (DTF 122 V 364 consid. 4a) -, ma va interpretato tenendo conto dello scopo e del senso della disposizione (DTF 122 III 474 consid. 5a, 122 III 324 consid. 7a, 119 la 241, 248; RDAF 1996, n. 1, pag. 62 consid. 4 e 5; Grisel, op. cit., pag. 125 e rinvii).

bb. Dapprima è opportuno considerare il carattere speciale ed unico dell'assoggettamento all'IVA. Contrariamente alle altre imposte, esso crea e presuppone una relazione regolare durevole fra la maggior parte degli assoggettati e l'AFC, relazione caratterizzata dall'obbligo di produrre rendiconti periodici e di versare gli importi dovuti secondo il sistema dell'autotassazione. Benché il sistema dell'IVA si avvicini a quello dell'imposta preventiva, il carattere regolare della produzione dei rendiconti è tuttavia accentuato. Vi si aggiunge il fatto che, qualora le condizioni di assoggettamento siano adempite, i crediti futuri appaiono come certi. Non sarebbe quindi logico ammettere la richiesta di garanzie in caso di crediti verosimili e negarla per crediti certo futuri, ma la cui nascita è già fin d'ora sicura. Ne consegue che l'esame del carattere della verosimiglianza dei crediti è legato alle condizioni d'assoggettamento, dal momento che l'obbligo d'imposta deriva soprattutto dalla cifra d'affari realizzata dal contribuente e non da una prestazione finanziaria fatta dallo stesso, come per l'imposta preventiva, o da lui ricevuta, come per l'imposta federale diretta. Se, in materia d'imposta preventiva, la richiesta di garanzie per crediti futuri è ammessa (Urs Kehrli, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, ASA, vol. 55 p. 247), tale soluzione deve a fortiori valere nell'ambito dell'IVA, almeno nei casi in cui le condizioni d'assoggettamento non sono contestate. Va rammentato infine che l'OIVA non ignora la nozione di garanzie per debiti futuri, siccome all'art. 59 cpv. 1 lett. b essa prevede di accreditare l'eccedenza delle imposte

precedenti per compensare debiti di periodi successivi. Riassumendo, va ammessa la regola secondo cui è possibile formulare una richiesta di garanzie a partire dall'inizio dell'assoggettamento per crediti futuri, almeno qualora le condizioni di cui all'art. 17 cpv. 1 OIVA non siano contestate dal contribuente. Nell'ambito dell'art. 58 cpv. 1 OIVA, il termine «scadenza» va inteso nel senso di «nascita» e la richiesta di garanzie può riferirsi a crediti futuri (Jörg R. Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuerhandbuch, Zurigo 1994, pag. 233; «mutmasslich» e «potentiell»).

cc. A prescindere da quanto appena esposto, la Commissione di ricorso è tenuta a sottolineare che l'autorità fiscale non può in alcun caso, in materia di assoggettamento obbligatorio, far dipendere l'iscrizione al registro dei contribuenti dalla presentazione di garanzie. Nel sistema dell'IVA, come in quello dell'ICA, l'iscrizione ha unicamente effetto dichiarativo e non costitutivo. È del resto dovuto a questo intangibile principio il fatto che un contribuente possa essere iscritto retroattivamente a partire dal momento in cui le condizioni d'assoggettamento erano adempite, sempre con la riserva della prescrizione (decisione non pubblicata del Tribunale federale del 15 ottobre 1993 in re F. O. contro l'AFC, consid. 7; ASA, vol. 50 pag. 579 consid. 3; Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basilea 1959, n. 144). Questo principio discende, in ultima analisi, dal principio della parità di trattamento dei contribuenti, derivante dall'art. 4 Cost.; all'opposto, l'amministrazione non può rifiutarsi d'iscrivere un contribuente che manifestamente adempie i presupposti per l'assoggettamento, appellandosi al fatto che quest'ultimo non ha prestato le garanzie richieste. Ciò non costituirebbe altro che porre un'ulteriore condizione materiale all'assoggettamento obbligatorio, condizione che non figura all'art. 17 cpv. 1 OIVA. Del resto, l'art. 58 OIVA non prevede che la richiesta di garanzie possa avere un effetto sospensivo per la domanda d'assoggettamento. Una simile prassi contravverrebbe alle disposizioni dell'OIVA ed al sistema dell'IVA, dal momento che l'assoggettamento rappresenta contemporaneamente un diritto ed un obbligo. Qualora le condizioni d'assoggettamento siano adempite e la ditta si sia annunciata ai sensi dell'art. 45 cpv. 1 OIVA, l'amministrazione non può rifiutare di comunicarle il suo numero di contribuente, restando naturalmente riservato il caso di un ritardo giustificato dalle circostanze (vedi, in un altro contesto e tuttavia concludente nel medesimo senso, la decisione passata in giudicato e non pubblicata dell'AFC del 3 marzo 1997 in re M. R. contro l'AFC, consid. 3.3). Questa soluzione s'impone a maggior ragione, se si considera il fatto che la legge offre all'amministrazione sufficienti mezzi coercitivi - in particolare il sequestro - per costringere il contribuente recalcitrante a presentare le garanzie che si rivelassero giustificate.

c.aa. Per quanto concerne i motivi della richiesta di garanzie, a giusta ragione l'autorità intimata afferma che il legislatore ha inteso riprendere quanto già valeva sotto il regime dell'ICA. Vero è che il testo del vecchio decreto del Consiglio federale (art. 27 DCA) è diverso e, tutto sommato, appare più ampio rispetto a quello dell'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA, soprattutto a motivo dell'espressione «per altri motivi». Vero è pure che, all'opposto, l'art. 58 cpv. 1 OIVA enumera altre situazioni che non necessitano l'esistenza, che sia constatata, di un pericolo per l'esazione, situazioni che determinano, ipso facto, la possibilità di richiedere garanzie, ciò che non era invece il caso vigente il DCA. A prescindere da ciò, nel presente considerando, limitato all'esame della lett. a, va unicamente constatato che l'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA e l'art. 27 cpv. 1 DCA non hanno una diversa portata. Entrambi enunciano il principio secondo cui l'autorità fiscale può esigere la presentazione di garanzie, qualora i diritti del fisco appaiano minacciati per una qualsivoglia ragione. Appare chiaro, dal punto di vista dell'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA, che le due decisioni, non pubblicate, del Tribunale federale del 31 maggio e del 14 giugno 1985 in re H. G. contro l'AFC costituiscono decisioni di principio, che possono essere analogamente applicate al regime IVA. Più precisamente, dalla decisione del 31 maggio 1985 presa come punto di riferimento discende chiaramente che la richiesta di garanzie in materia d'IVA, basata sull'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA, dipende dall'adempimento dei tre seguenti presupposti.

bb. Deve dapprima esservi pericolo per l'esazione dell'imposta. Di principio, il pericolo deve essere determinato dal contribuente stesso, ciò che discende dal comune buon senso. Posta questa premessa, è pure vero - contrariamente a quello che pretende la ricorrente - che vi è una differenza tra la giurisprudenza relativa al vecchio art. 118 del Decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente l'imposta federale diretta (DIFD, CS 6 352 e le ulteriori modifiche figuranti nella RU) ed i criteri che vanno applicati in materia d'imposta sulla cifra d'affari. Per l'IVA, non è necessario un comportamento visibile del contribuente, per poter giustificare la richiesta di garanzie. È invece sufficiente che gli importi non siano stati pagati entro i termini fissati - vedi il testo dell'ICA - o che i diritti del fisco sembrano minacciati per altri motivi (decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del 31 maggio 1985, consid. 3b; cfr. con ASA, vol. 64 pag. 321 seg. consid. 2c e 2d; vedi tuttavia anche RDAF 1997, n. 2, pag. 289 seg. consid. 3a e pag. 291 consid. 3b). La messa in pericolo può derivare oggettivamente dalle circostanze; in questo caso, il semplice fatto che i rendiconti non siano stati inviati in tempo utile rappresenta già una minaccia (per l'importa preventiva, ASA, vol. 64 pag. 655 consid. 4c). Questa nozione, estensiva, del pericolo è deducibile dalle due decisioni di principio citate; essa deriva tuttavia anche dalla natura stessa dell'imposta sul valore aggiunto. Contrariamente alle imposte dirette, l'IVA si basa sul principio dell'autotassazione. Pertanto, nell'ipotesi in cui fosse necessario procedere ad un raffronto, esso andrebbe ragionevolmente operato con l'imposta preventiva. Sotto questo punto di vista, va adottata una visione ampia di pericolo, dal momento che il sistema dell'imposizione sul valore aggiunto è ancora più fragile che quello dell'ICA, poiché un contribuente indicato potrebbe diminuire il debito dell'imposta mediante deduzioni d'imposta precedente che non sono conformi alla realtà (Commento dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, ad art. 58 primo capoverso). I presupposti della messa in pericolo vanno chiariti su due punti. Dapprima, non è a priori escluso che, eccezionalmente - termine da intendersi nel senso di «raramente» - un'altra persona che non sia il contribuente stesso, possa essere fonte di un pericolo per la riscossione dell'IVA. Del resto, né l'OIVA né il DCA menzionano il termine «contribuente». Entrambi i testi di legge mettono l'accento sul pericolo per l'esazione e non sull'origine di tale pericolo. Ad ogni modo, quest'ultima questione potendo rimanere indecisa, è comunque chiaro che una persona giuridica debba lasciarsi imputare il comportamento dei propri organi direttivi. Infatti, una persona giuridica non può, in sé, assumere un comportamento od omettere di pagare entro i termini. Si può pertanto attribuire alla ricorrente il comportamento del suo amministratore unico o principale. In caso contrario, le persone giuridiche sarebbero ingiustamente avvantaggiate rispetto alle persone fisiche ed alle società di persone non aventi personalità giuridica. Secondariamente, non è a priori escluso che il comportamento palesato nel passato dall'organo di una persona giuridica contribuente possa, al momento della richiesta di garanzie, rappresentare una minaccia per l'adempimento dei futuri obblighi di tale persona giuridica, e ciò malgrado il comportamento passato non abbia alcun rapporto con il o la contribuente attualmente in causa. Determinante, lo si ripete, è l'esistenza di un pericolo in sé: nulla osta ad una tale interpretazione delle disposizioni applicabili. Di contro, è necessario che vi sia un rapporto di causalità evidente fra il comportamento passato ed il pericolo attuale per la riscossione dell'imposta; l'esame dell'insieme delle circostanze chiarirà se si può ragionevolmente dedurre dalla passata attitudine una minaccia reale per il percepimento delle imposte dal contribuente.

cc. In secondo luogo, non va disatteso che l'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA concede all'autorità fiscale, analogamente all'art. 27 cpv. 1 DCA, un certo margine d'apprezzamento. L'art. 58 cpv. 1 OIVA statuisce espressamente che l'AFC «può», adempite tutte le condizioni restanti, esigere garanzie. Ne discende che l'AFC gode di un potere d'apprezzamento e che l'autorità di ricorso può esaminare l'adeguatezza dell'esercizio di tale potere (art. 49 lett. c PA; decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del

31 maggio 1985, consid. 3d). Un caso tipico si verifica allorché la ricorrente ha già fornito all'AFC garanzie d'altro genere rispetto a quelle previste dalla legge, la quale ammette unicamente la garanzia sotto forma di deposito di titoli sicuri e facilmente negoziabili o di fideiussione bancaria. Può per esempio trattarsi di promessa della prestazione di un terzo (art. 111 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO], RS 220), di un'assunzione cumulativa del debito o di garanzie bancarie diverse dalla fideiussione (Pierre Engel, *Les contrats de droit suisse*, Berna 1992, pag. 583 segg.; Theodor Bühler, *Sicherungsmittel im Zahlungsverkehr*, Zurigo 1997, pag. 118 e segg.). In questo caso si tratterebbe di esaminare se la richiesta di garanzie ai sensi dell'art. 58 cpv. 1 OIVA fosse, alla luce delle circostanze, ancora adeguata (art. 49 lett. c PA).

dd. Infine, la procedura deve rispettare il principio della proporzionalità sancito dall'art. 42 PA, secondo cui l'autorità non può far ricorso ad un mezzo coattivo più rigoroso di quello richiesto dalle circostanze (DTF 122 II 199 consid. 3a, 121 I 349 consid. 11, 120 la 152 consid. 2e; vedi anche decisione della CRC del 22 ottobre 1996, pubblicata in RDAF 1997, n. 2, pag. 326 consid. 7c). Ciò vale in primo luogo per quanto concerne l'ammontare delle garanzie richieste. Vero è che per obbligazioni di importo definito la questione non ha alcuna rilevanza. Lo stesso non dicasi per i crediti futuri. Evidentemente, la richiesta di garanzie mantiene il proprio carattere di provvedimento provvisorio e deve vertere sulle pretese prevedibili che nasceranno in un ragionevole futuro. Non potrebbe invece legittimarsi, per esempio, una richiesta volta a garantire i crediti per l'intero periodo d'assoggettamento. Questo limite s'impone a maggior ragione se si considera che l'autorità fiscale può formulare la richiesta di garanzie in ogni momento. Pure alla luce del principio della proporzionalità va esaminata l'eventuale esecuzione, da parte dell'AFC, della richiesta di garanzie mediante sequestro (decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del 31 maggio 1985, consid. 4). Va infatti rammentato che, sebbene la richiesta di garanzie valga come decreto di sequestro, quest'ultimo è pronunciato dall'ufficio d'esecuzione. Esso non è automatico e deriva da una - ulteriore - decisione dell'autorità fiscale (decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del 31 maggio 1985, consid. 4a; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, pag. 369; Amonn, op. cit., ASA, vol. 47 pag. 443; Béguelin, RDAF 1953, pag. 70). Questa seconda decisione, talvolta inclusa nella richiesta di garanzie, necessita della menzione degli oggetti da sequestrare, ciò che invece non è il caso per la richiesta di garanzie stricto sensu. Essa non risulta a chiare lettere dalla legge e non rappresenta una decisione ai sensi dell'art. 5 PA, costituendo infatti una misura coercitiva speciale, destinata all'esecuzione della decisione di richiesta di garanzie, avente la medesima natura delle misure previste agli artt. 40 e 41 PA, la quale non necessita la precedente determinazione di un termine (decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del 31 maggio 1985, consid. 4a in fine; art. 58 cpv. 2 OIVA). L'art. 42 PA ed il principio della proporzionalità vanno rispettati anche nell'ambito di questo speciale mezzo coercitivo.

4. Le disposizioni di diritto appena elucidate vanno applicate ai fatti di cui alla presente vertenza.

a. Per quanto concerne la fondatezza delle pretese oggetto della richiesta di garanzie, la Commissione di ricorso deve dapprima osservare che la richiesta del 16 agosto 1996 si riferiva sia a crediti già nati - vale a dire precedentemente al 16 agosto citato -, la cui determinazione era tuttavia impossibile in ragione del rifiuto dell'amministrazione d'iscrivere la ricorrente, sia a crediti futuri, ossia posteriori alla data della richiesta di garanzie ed all'iscrizione della ricorrente, dal momento che l'ammontare richiesto era piuttosto elevato e che l'AFC non ha annullato la propria richiesta in seguito al pagamento da parte della ricorrente degli obblighi sorti prima della sua iscrizione.

aa. Trattandosi, dapprima, di debiti anteriori all'iscrizione, va unicamente osservato che essi già erano sorti al momento della richiesta di garanzie e che quindi la loro verosimiglianza va ammessa. Infatti, le condizioni per l'assoggettamento obbligatorio erano allora - al 20 novembre 1995 - da considerarsi adempite, sia secondo l'opinione della ricorrente e sia secondo quella dell'autorità fiscale, e ciò sia in relazione all'art. 17 cpv. 1 che in relazione all'art. 21 cpv. 2 OIVA. Del resto, nessuna delle parti ha mai messo in dubbio l'esistenza od il carattere certo degli obblighi che sarebbero nati dalle operazioni effettuate dalla contribuente. Ne discende che i debiti già sorti possedevano, al momento della decisione di richiesta di garanzie, un grado di certezza tale che il loro carattere verosimile può essere senz'altro ammesso. Per quanto concerne l'ammontare dei debiti garantiti, esso era difficilmente determinabile al momento della richiesta di garanzia, poiché la ricorrente non era stata iscritta e non ha quindi potuto fornire i rendiconti. Si evince tuttavia dalla lettera del 1° dicembre 1995 indirizzata all'AFC che essa aveva annunciato una cifra d'affari - annua - di Fr. 1 500 000.-. Per la presa in considerazione dell'imposta precedente, trattandosi di richiesta di garanzie e quindi di procedura provvisoria, ci si può fondare sulla media di cui al prospetto «Aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto» (n. 610.506). Il 16 agosto 1996 era ancora valida la vecchia edizione del settembre 1994 di tale prospetto; si giustifica dunque considerare un tasso del 4%, sebbene in tale prospetto i tassi erano stati calcolati per ditte che non oltrepassavano una cifra d'affari annua di Fr. 500 000.-. L'imposta futura annua da garantire ammontava quindi a Fr. 60 000.-. Considerato che l'attività della società ha avuto inizio il 20 novembre 1995, il debito già nato da garantire ammontava, il 16 agosto 1996, approssimativamente a Fr. 40 000.-. L'ammontare era determinato o determinabile, nonché verosimile.

bb. Trattandosi di pretese future, sorte posteriormente alla data della richiesta di garanzie, le riflessioni appena esposte possono valere analogicamente. Dal momento che in materia d'IVA la richiesta di garanzie per debiti futuri è ammessa (vedi sopra consid. 3b), va pure ammesso che le pretese erano sufficientemente determinabili in base alla cifra d'affari dichiarata. La questione dell'ammontare stesso delle garanzie esatte e quella di quanti periodi fiscali futuri siano da garantire sono da esaminare, se del caso, alla luce del principio della proporzionalità (vedi sotto consid. 4b/cc).

cc. Ciò premesso, conformemente al consid. 3b/cc di cui sopra, la Commissione di ricorso deve rilevare che l'autorità non poteva in alcun modo far dipendere l'iscrizione al registro dei contribuenti IVA dalla prestazione delle garanzie. Sia la lettera del 13 febbraio 1996 che quella del 14 marzo 1996 rappresentano la concretizzazione di misure manifestamente contrarie al diritto. È possibile che tale prassi esistesse già vigente l'ICA, ma ciò non è di rilevanza alcuna, siccome la pratica è comunque contraria alle disposizioni di cui all'art. 17 OIVA, nonché al sistema stesso e va di conseguenza abbandonata. Il tribunale non può fare a meno di constatare che, agendo in tal modo, la richiesta formale di garanzie del 16 agosto 1996 non poteva considerare pretese determinate, siccome la ricorrente, non iscritta, non poteva produrre alcun rendiconto. L'AFC stessa, con il proprio comportamento, ha fatto in modo che non fosse possibile stabilire con esattezza l'ammontare dei debiti da garantire. Tuttavia, anche nell'ipotesi in cui avesse agito correttamente ed iscritto immediatamente la ricorrente, essa avrebbe avuto a quel momento il diritto di esigere la presentazione di garanzie, poiché, come visto, la richiesta di garanzie per crediti futuri in materia di IVA va ammessa. La procedura dell'amministrazione, viziata all'inizio, non ha dunque avuto conseguenze gravi sull'esistenza dei debiti da garantire. Non sta alla Commissione adita determinare ora quali siano le altre conseguenze dell'atto contrario al diritto commesso dall'AFC.

b. Per quanto concerne i motivi che stanno alla base della richiesta di garanzie, è opportuno procedere all'esame della loro

fondatezza.

aa. È dapprima evidente che il comportamento del sig. R., nella sua qualità di organo della ricorrente, le va imputato. Come visto (sopra consid. 3c/bb), infatti, una persona giuridica non può, in sé, assumere un comportamento od omettere di pagare nei termini fissati. Alla ricorrente va quindi imputata l'attitudine del suo amministratore principale. Vero è che al momento della richiesta di garanzie, il 16 agosto 1996, non era possibile muovere alcun rimprovero al sig. R., né alla ricorrente. Ne dovrebbe derivare che il presupposto dell'esistenza di una messa in pericolo non era adempito? No. Non è contestato che il sig. R. faceva parte, in passato, di una società che era fallita e i cui debiti fiscali non furono onorati. Non è nemmeno contestato che il sig. R. ne era l'amministratore principale e che sottoscriveva i rendiconti ICA. Infine, risulta chiaramente dall'incarto che gli obblighi di diritto pubblico della società fallita furono scientemente trascurati, e ciò a favore di quelli di diritto privato. La Commissione di ricorso ritiene che tale negligenza fu sistematica, ch'essa rappresentò sempre un rischio latente per l'adempimento degli obblighi di diritto pubblico e che essa può infine essere definita grave, tenuto conto del principio secondo cui l'imposta poteva essere trasferita (decisione della CRC dell'11 luglio 1996, SRK 23/95, in re T. contro l'AFC, consid. 7b; Xavier Oberson, *Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, RDAF 1997, n. 1, pag. 38). In questo momento, è soprattutto giustificato considerare che l'ammontare dei debiti d'imposta precedenti, che sono per l'amministrazione definitivamente persi, è importante e che, come risulta da numerosi documenti agli atti, in quell'occasione l'AFC sprecò un tempo considerevole nell'effettuazione di misure d'esecuzione forzata di ogni tipo. E non solo l'ammontare è oggettivamente elevato, ma esso concerne pure un lasso di tempo relativamente ampio. La fiducia, prima minacciata e poi persa a causa del comportamento del sig. R., è un elemento generatore - causale - evidente del pericolo attuale - ossia al 16 agosto 1996 -, e ciò poiché la ricorrente è «suceduta» alla vecchia società fallita, il medesimo giorno, vale a dire il 20 novembre 1995, in condizioni particolari e non contestate (identità di luogo, d'attività, di sede). Evidentemente, il rischio del mancato pagamento poteva nuovamente verificarsi, considerata la posizione del sig. R. nonché tutte le ulteriori circostanze menzionate. Il pericolo era insito nella persona del sig. R., dei cui atti la ricorrente risponde al momento della decisione dell'AFC, sia per quanto concerne la riscossione dei debiti passati (nati prima del 16 agosto 1996), sia per quelli futuri (che sarebbero sorti successivamente). Il pericolo è chiaramente dato, alla luce delle circostanze, mentre il fatto che esso tragga origine nel comportamento passato del sig. R. quale organo di un vecchio contribuente nulla può mutare, come irrilevante è il fatto che la ricorrente abbia dichiarato di poter far fronte ai propri obblighi fiscali. Infine, come visto, la circostanza ch'essa abbia puntualmente onorato i suoi primi obblighi fiscali non cambia nella fattispecie alcunché (vedi sopra consid. 2b). Il 16 agosto 1996 la condizione di cui all'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA era quindi realizzata.

bb. La richiesta di garanzie è pure opportuna. Infatti, la ricorrente non ha mai proposto o fornito garanzie equivalenti a quelle previste all'art. 58 cpv. 7 OIVA. Non va del resto disatteso che, nella decisione impugnata, l'AFC si dichiara disposta ad accettare altre forme di garanzia (due fideiussori solidali), e ciò spingendosi oltre a quanto letteralmente previsto dalla legge (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 295 cifra 1090); la Commissione adita non deve qui statuire sulla legalità di tale procedere. Esaminando l'opportunità, essa constata unicamente che la ricorrente non ha fatto uso dell'alternativa offertale. Questa non avanza del resto altri fatti o circostanze che potrebbero far pensare che l'amministrazione avrebbe dovuto prescindere dalla richiesta di garanzie, tutte le ulteriori condizioni essendo adempite. L'autorità fiscale ha dunque fatto correttamente uso del proprio potere d'apprezzamento (art. 49 lett. c PA).

cc. Per quanto concerne l'ammontare delle garanzie richieste (Fr. 100 000.-), l'AFC menziona, già fin dall'inizio della procedura, ossia ben prima del 16 agosto 1996, e fino nella sua duplice l'importo di Fr. 300 000.-, ammontare totale arrotondato degli obblighi fiscali della vecchia G. X SA. Considerati gli importi - esatti - di Fr. 241 757.75 e Fr. 51 105.54 dovuti dalla società fallita, l'ammontare di Fr. 100 000.- sarebbe ritenuto sufficiente. Ciò significa commettere un errore che trova origine in un'interpretazione non corretta dell'art. 58 cpv. 1 OIVA in initio. Infatti, se, come visto (sopra, consid. 4b/aa), l'ammontare dei crediti persi può giocare un ruolo nel giudicare dell'esistenza di un pericolo per la riscossione futura delle imposte, non si può tuttavia calcolare l'importo stesso della garanzia sulla base dell'ammontare perso in passato e dovuto da un diverso contribuente (nel medesimo senso, vedi RDAF 1997, n. 2, pag. 289 consid. 3b/bb). Nella fattispecie si tratta di garantire i debiti fiscali dovuti dalla ricorrente e non gli obblighi di un altro soggetto. Ne discende che non si può giustificare un determinato ammontare della garanzia richiamandosi ad importi fiscali che tale garanzia non è destinata ad assicurare. Anche da questo profilo è quindi chiaro che l'amministrazione ha interpretato ed applicato il diritto in maniera errata e che la sua motivazione non può essere condivisa dall'autorità di ricorso. Quest'ultima constata tuttavia, con sostituzione dei motivi (decisione citata non pubblicata del Tribunale federale del 31 maggio 1985, consid. 3b in fine; vedi anche DTF 122 I 262 consid. 5), che la somma di Fr. 100 000.- può essere confermata. In effetti, nella lettera del 1° dicembre 1995, la ricorrente ha dichiarato una cifra d'affari annua prevista di Fr. 1 500 000.-, confermatasi poi in seguito almeno approssimativamente (vedi i rendiconti IVA 4/95, 3/96 e 4/96 della ricorrente); non essendovi altra scelta, considerato il rifiuto dell'amministrazione d'iscrivere la ricorrente, era necessario basarsi su tale cifra. Considerando la deduzione di imposte precedenti e, per di più, trattandosi di una procedura per la richiesta di garanzie, ossia di una procedura provvisoria, è sufficiente fondarsi sulla media di cui al prospetto «Aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto» (n. 610.506). Il 16 agosto 1996, la vecchia edizione del settembre 1994 indicava, quale tasso applicabile, quello del 4% e, benché in tale prospetto il tasso fosse stato calcolato per ditte con una cifra d'affari annua non superiore a Fr. 500 000.-, è opportuno uniformarsi a questa base di calcolo. L'imposta futura annua da garantire ammontando a Fr. 60 000.- (vedi sopra, consid. 4a/aa), il 16 agosto 1996 l'importo di Fr. 100 000.- garantiva l'esazione dei debiti già scaduti di Fr. 40 000.- (vedi sopra, consid. 4a/aa) nonché di quelli futuri relativi ad un anno (Fr. 60 000.-). Pertanto, l'importo di Fr. 100 000.- non può chiaramente essere ritenuto contrario al principio della proporzionalità, in considerazione dell'insieme delle circostanze, ed in particolare del lungo periodo durante il quale il sig. R., nella sua qualità di organo principale, mise in pericolo nel passato l'adempimento degli obblighi fiscali della società G. X SA. Per quanto concerne l'esecuzione immediata della richiesta di garanzie mediante sequestro, non è qui necessario esaminare la questione alla luce del principio della proporzionalità, non avendo l'AFC ancora fatto uso di tale opportunità. Nella propria presa di posizione del 25 febbraio 1997 l'AFC non menziona affatto la ragione della propria rinuncia, che può del resto sembrare contraddittoria, dal momento che l'AFC passa così da un rifiuto immotivato d'iscrizione al registro ad una richiesta di garanzie senza sequestro, e quindi da un'apparente urgenza alla rinuncia a ricorrere ad un mezzo coercitivo esplicitamente previsto dalla legge. Queste ultime considerazioni non sono comunque pertinenti per la definizione della presente vertenza.

c. Da tutto quanto precede discende che la richiesta di garanzie del 16 agosto 1996 è conforme al diritto federale. Ogni altro argomento, nella misura in cui esso non sia già stato trattato, appare infondato e la Commissione di ricorso non è tenuta ad esaminare la pertinenza (Steuerrevue 1997 n. 2, pag. 100 consid. 3b; DTF 121 Ia 57). (...)

5.a. La Commissione di ricorso esamina d'ufficio la conformità della disposizione applicabile con l'art. 8 delle disposizioni transitorie Cost. e con l'art. 41ter Cost. In merito al principio di tale controllo ed alla sua estensione, il tribunale ha già avuto modo

d'esprimersi a parecchie riprese (vedi, tra le altre, la decisione della CRC del 22 ottobre 1996, pubblicata in RDAF 1997, n. 2, pag. 300 segg. consid. 2 segg.; decisione della CRC dell'11 luglio 1996 consid. 3 segg., riprodotto in TVA/MWST/VAT Journal, 2/96, pag. 41 segg.; vedi e cfr. anche la recente decisione del Tribunale federale del 31 gennaio 1997 consid. 3, pubblicata in DTF 123 II 22). In particolare, qualora una disposizione dell'OIVA sia emanata in applicazione dell'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost., senza che i principi di cui al secondo capoverso della norma entrino per forza di cose in linea di conto, la Commissione di ricorso esamina se essa rispetta i principi fondamentali e superiori dell'IVA, nonché i grandi orientamenti della sesta direttiva delle Comunità europee, esigenze derivanti direttamente dall'art. 41ter Cost.

b. Nella fattispecie, l'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA non rappresenta la concretizzazione d'un principio esplicitamente menzionato all'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost., motivo per cui riposa direttamente sull'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. Inoltre, la Commissione di ricorso rileva come al proposito la sesta direttiva delle Comunità europee non contenga alcun grande orientamento e che, del resto, la disposizione di cui all'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA rispetta il principio superiore della redditività della percezione, senza che un qualsivoglia altro principio fondamentale possa a prima vista essergli opposto. L'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA è quindi conforme alla Costituzione.

c. Infine, la Commissione di ricorso constata che la richiesta di garanzie si basa pure sull'art. 58 cpv. 1 lett. d OIVA. Tuttavia, la questione dell'applicazione della disposizione nel caso concreto e quella della sua costituzionalità possono restare indecise, dal momento che la soluzione della presente vertenza può basarsi anche solo sull'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA (Spinnler, op. cit., pag. 124).

6. Alla luce di quanto precede, la Commissione adita non può che respingere il ricorso inoltrato dalla ricorrente. Considerato l'esito della vertenza, le spese di procedura comprensive di una tassa di decisione e delle tasse di cancelleria andrebbero poste a carico della ricorrente, e ciò in virtù dell'art. 63 cpv. 1 PA. Tuttavia, la procedura essendo stata viziata da alcune irregolarità commesse dall'AFC, si giustifica ridurre le spese a carico della ricorrente. L'anticipo spese (art. 63

cpv. 4 PA) va interamente computato, mentre alla ricorrente va rimborsato un eventuale avanzo (art. 5 cpv. 3 dell'ordinanza del 10 settembre 1969 sulle tasse e spese nella procedura amministrativa, RS 172.041.0).

Dokumente der SRK