



Decisione di richiesta di garanzie/decreto di sequestro

LIG 158, 158a

LIFD 169, 170

LAID 78

Sommario

1.	In linea di principio e oggetto delle garanzie	2
2.	Natura giuridica delle garanzie	2
3.	Destinatario della decisione di richiesta di garanzie	2
4.	Motivi di garanzia	3
4.1	Assenza di domicilio in Svizzera	3
4.2	Compromissione dell'imposta dovuta.....	4
5.	Decisione di richiesta di garanzie	5
5.1.1	Recapito, forma e contenuto	5
5.1.2	Rimedi legali	7
6.	Esecuzione della decisione di richiesta di garanzie	7
6.1	Decreto di sequestro	7
6.2	Esecuzione	8
6.2.1	Esecuzione in via di pagamento.....	8
6.2.2	Esecuzione in via di garanzia	8
7.	Decisione di richiesta di garanzie quale decreto di sequestro	8
7.1	Forma e contenuto	9
7.2	Oggetti del sequestro	10
7.3	Recapito e attuazione del sequestro	11
7.3.1	Principio.....	11
7.3.2	Luogo del sequestro	11
7.4	Mezzi d'impugnazione	12
7.5	Convalida del sequestro	12
8.	Aspetto intercantonale	13
8.1	Imposta federale diretta.....	13
8.2	Imposte cantonali	14
9.	Bibliografia	14

1. IN LINEA DI PRINCIPIO E OGGETTO DELLE GARANZIE

Le autorità fiscali hanno la possibilità di richiedere, tramite decisione, la costituzione di garanzie per crediti fiscali (LIG 158 risp. LIFD 169). La garanzia può essere richiesta per¹:

- tutti i tipi di imposta
- interessi di mora
- multe per violazione di obblighi procedurali e sottrazione d'imposta²
- costi dell'esecuzione del credito fiscale

La garanzia può essere richiesta per crediti tassati in via definitiva o solo provvisoria, ma pure per crediti non ancora fatturati. La decisione di richiesta di garanzie può pertanto essere emanata in ogni momento, quindi anche **prima dell'esigibilità** e anche per imposte solo presumibilmente dovute³. Per contro non è ammessa la garanzia per crediti fiscali che concernono un periodo futuro⁴ o un negozio giuridico futuro.

L'emanazione di una decisione di richiesta di garanzie mira a consentire che la presunta imposta possa essere effettivamente riscossa nel momento in cui diviene esigibile risp. quando c'è una decisione di tassazione cresciuta in giudicato.

2. NATURA GIURIDICA DELLE GARANZIE

Di per se stessa la decisione di richiesta di garanzie è in primo luogo un sollecito al debitore d'imposta a **fornire garanzie** (cfr. cif. 5 e 6). In secondo luogo la decisione è parificata, per legge, al **decreto di sequestro** per l'attuazione delle garanzie richieste (LIG 158a risp. LIFD 170, cfr. cif. 7).

3. DESTINATARIO DELLA DECISIONE DI RICHIESTA DI GARANZIE

Stando al tenore di LIG 158 I risp. LIFD 169 I la garanzia è a disposizione unicamente nei confronti **del contribuente**. Il Tribunale federale ritiene che la garanzia presuppone in prima linea che colui, contro il quale la garanzia si indirizza, possa essere reso personalmente responsabile per le imposte dall'Amministrazione⁵.

Il debitore della prestazione imponibile e quindi il datore di lavoro risponde secondo LIG 104 III risp. LIFD 88 II per il versamento **dell'imposta alla fonte**. Egli può quindi essere reso personalmente responsabile per le imposte dall'autorità competente. Alla luce dell'opinione sopra esposta, condivisa dal Tribunale federale e dalla dottrina la garanzia

¹ Cfr. LIG 158 I; Hans Frey, art. 169 nota 4; Trib. amm. ZH 24.10.2001, in: RB ZH 2001 no. 97.

² TF 31.8.1995, in: ASA 65, pag. 646.

³ TF 5.2.1982, in: ASA 52, S. 153; Frey, art. 169 nota 7.

⁴ Frey, Art. 169 N 5; Trib. amm. ZH 23.5.2001, in: RB ZH 2001 no. 99.

⁵ TF 11.3.1949, in: ASA 17, pag. 448.

è pertanto disponibile anche nei confronti del debitore della prestazione soggetta a imposizione fiscale rispettivamente del datore di lavoro. Oggetto della garanzia è l'imposta alla fonte presumibilmente dovuta.

La decisione di richiesta di garanzie può anche indirizzarsi contro persone che secondo LIG 13 risp. LIFD 13 **rispondono solidalmente** per le imposte⁶. In questi casi i presupposti ai sensi di LIG 158 I risp. LIFD 169 I devono essere adempiuti sia dal debitore dell'imposta sia dalla persona che ne risponde.

4. MOTIVI DI GARANZIA

LIG 158 I risp. LIFD 169 I presuppongono o che il contribuente non abbia il domicilio in Svizzera o che il pagamento dell'imposta o della multa da lui dovuta sembri compromesso (cfr. LIFD 185 I). Trattasi di presupposti alternativi, vale a dire che se uno di questi e presupposti è dato, può essere emessa una decisione di richiesta di garanzie. La semplice supposizione che il credito non possa essere riscosso per mancanza di attivi del contribuente, basta a giustificare l'emissione di una decisione di richieste di garanzie; non si richiede alcun particolare comportamento del contribuente⁷.

Nella procedura di ricorso il **Tribunale amministrativo** verifica solo provvisoriamente e a titolo preliminare se sussiste il debito d'imposta. Nell'esame di questa questione il Tribunale si limita a una **valutazione prima-facie** della situazione effettiva⁸. In ordine alla prova dell'esistenza del credito fiscale da garantire è sufficiente la mera verosimiglianza della stessa⁹. L'accertamento più accurato **dell'assoggettamento fiscale e la determinazione della tassa** rimangono riservati alla **procedura principale** della vertenza fiscale¹⁰. Anche la **messa in pericolo** del credito fiscale va, secondo il tenore della legge („sembra“), resa solo credibile¹¹.

4.1 Assenza di domicilio in Svizzera

L'assenza di un domicilio svizzero basta per richiedere la costituzione di garanzie¹². Non dev'essere prodotta anche la prova di una concreta messa in pericolo del pagamento. Il

⁶ Cfr. Frey, art. 169 nota 42; Känzig/Behnisch, art. 118 nota 2; Richner/Frei/Kaufmann, art. 169 nota 3; cfr. anche Amonn, pag. 440, per il quale la decisione di richiesta di garanzie si indirizza a "chi è tenuto al pagamento".

⁷ La sentenza del Tribunale federale del 31.8.1995 (pubbl. in: ASA 65, pag. 645) è stata emessa ancora sotto l'egida dell'art. 118 DIFD, dove si parla ancora di un „atteggiamento“ del contribuente.

⁸ TF 9.1.2007, 2A.237/2006; TF 22.12.2005, in: StE 2006 B 99.1 no. 12, 2A.205/2005; TF 11.8.2005, 2A.636/2004; TF 16.6.2005, 2A.746/2004; TF 12.3.2002, 2A.380/2001; TF 15.4.1996, in: Praxis 1996 no. 183; TF 27.10.1995, in: ASA 66, pag. 479; Trib amm. ZH 25.9.2002, in: StE 2003 B 99.1 no. 10; PVG 2003 no. 14.

⁹ Cfr. Amonn, pag. 439; Känzig/Behnisch, art. 118 cif 7.

¹⁰ TF 12.3.2002, in: StR 57/2002, pag. 336, 2A.380/2001; PTA 2003 no. 14.

¹¹ TF 9.1.2007, 2A.237/2006; TF 16.6.2005, 2A.746/2004; TF 8.9.2003, in: StE 2004 B 99.1 no. 11, 2A.435/2000.

¹² Trib. amm. ZH 10.1.2001, in: RB ZH 2001 no. 96; Frey, art. 169 nota 34.

domicilio svizzero manca anche quando è sconosciuto¹³. Se il contribuente ha (definitivamente) abbandonato la Svizzera, senza però aver istituito un nuovo domicilio all'estero (cfr. CC 24 I), anche in questo caso può essere richiesta la costituzione di garanzie.

4.2 Compromissione dell'imposta dovuta

Né LIFD 169¹⁴ né LIG 158¹⁵ pretendono un particolare modus operandi, un „comportamento“ del contribuente che potrebbe avere effettivi negativi sul pagamento del credito fiscale. È sufficiente che il saldo del credito d'imposta sembri oggettivamente minacciato in base della totalità delle circostanze¹⁶.

Una **compromissione** del credito fiscale giustificante la costituzione di garanzie ai sensi di LIG 158 può già risultare – indipendentemente dalle singole azioni attive del contribuente – dalla totalità delle circostanze¹⁷. È il caso¹⁸:

- se il contribuente intende lasciare la Svizzera¹⁹;
- se il contribuente vende la propria abitazione primaria;
- se l'attività che genera le imposte è strutturata in modo tale da consentire al contribuente di eludere l'esecuzione tramite lo spostamento di valori patrimoniali, ossia di trasferirli all'estero²⁰;
- se il contribuente occulta sistematicamente all'autorità di tassazione la propria situazione reddituale e patrimoniale²¹, per es. se nasconde denaro contante per svariate centinaia di migliaia di franchi²²;
- se il contribuente trasferisce considerevoli valori patrimoniali al coniuge e/o ai figli²³;

¹³ Kehrlì, pag. 244.

¹⁴ TF 22.12.2005, in: StE 2006 B 99.1 no. 12, 2A.205/2005; TF 11.8.2005, 2A.636/2004; TF 16.6.2005, 2A.746/2004.

¹⁵ Nella stesura valida fino al 31 dicembre 2004 di LIG 158 I si presupponeva ancora un comportamento pericoloso del contribuente; PTA 2003 no. 14 e PTA 2001 no. 21 sono superate su questo punto.

¹⁶ TF 9.1.2007, 2A.237/2006; TF 22.11.2001, in: NStP 2001, pag. 142, ; TF 27.10.1995, in: ASA 66, pag. 481; Frey, art. 169 nota 12.

¹⁷ TF 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 no. 5; Amonn, pag. 439/440.

¹⁸ Cfr. in merito anche Frey, op. cit., art. 169 nota 16 segg.

¹⁹ TF 1.4.2004, 2A.373/2003.

²⁰ TF 11.8.2005, 2A.636/2004; TF 12.3.2002, in: StR 57/2002, pag. 336, 2A.380/2001. In DTF 108 Ib 52 il TF osserva in merito a DIFD 118 (esigeva ancora, contrariamente a LIFD 169 I e LIG 158 I, un comportamento pericoloso) fra l'altro quanto segue: "Se si volesse scorgere la minaccia soltanto in ... azioni come il prelievo o la chiusura di conti bancari, l'obiettivo della garanzia non potrebbe più essere raggiunto; infatti, se simili azioni sono ... evidenti dagli atti un sequestro è già tardivo. Creare una situazione di partenza che permette un simile modo di procedere rappresenta di per sé un atteggiamento che mette in pericolo le imposte. Cfr. anche TF 31.8.1995, in: ASA 65, pag. 645/6.

²¹ TF 23.1.2007, 2A.234/2006; TF 11.8.2005, 2A.636/2004; TF 8.9.2003, in: StE 2004 B 99.1 no. 11, 2A.550/2002; TF 12.3.2002, in: StR 57/2002, pag. 336, 2A.380/2001; TF 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 no. 5. Nell'occultamento rientra anche un comportamento pericoloso (cfr. PTA 2003 no. 14).

²² TF 16.6.2005, 2A.746/2004.

²³ TF 12.3.2002, in: StR 57/2002, pag. 336, 2A.380/2001; PTA 2003 no. 14.

- se il contribuente vende valori patrimoniali a un prezzo inferiore al valore venale a persone fisiche o giuridiche a lui prossime. Il credito fiscale è comunque messo a repentaglio solo se si tratta di una componente importante della sostanza del contribuente oppure se non sussistono più valori patrimoniali sufficienti per pagare il credito d'imposta²⁴;
- se il contribuente ha contratto notevoli impegni²⁵.

Nella valutazione del pericolo che il contribuente eluda il proprio assoggettamento riveste notevole importanza la facile utilizzabilità e trasferibilità della sostanza disponibile²⁶. Quali indizi per la messa in pericolo del pagamento dell'imposta possono essere considerati anche l'atteggiamento sinora assunto dal contribuente nella procedura di tassazione – come immotivati trasferimenti di domicilio, la formulazione di richieste temerarie, l'inoltro di contabilità incomplete, la mancata produzione della documentazione richiesta²⁷. In questo contesto si pone la questione se già il solo fatto che il contribuente non abbia presentato **alcuna dichiarazione d'imposta** possa giustificare la costituzione di garanzie. In proposito vanno fatte le seguenti distinzioni:

- primo sollecito: nessuna garanzia;
- secondo sollecito: nessuna garanzia;
- tassazione secondo apprezzamento prima del passaggio in giudicato: possibile garanzia.

Le considerazioni di cui sopra poggiano sulla riflessione secondo cui un contribuente che non inoltra la dichiarazione d'imposta neppure dopo il secondo sollecito (per raccomandata) occulta la propria situazione patrimoniale e pertanto mette a repentaglio la riscossione dell'imposta²⁸.

Dal tenore della legge ("sembra", LIG 158 I risp. LIFD 169 I) si evince che è **sufficiente rendere semplicemente credibile la messa in pericolo**; la relativa comprova non è né necessaria né oggettivamente giustificata²⁹.

5. DECISIONE DI RICHIESTA DI GARANZIE

5.1.1 Recapito, forma e contenuto

Il **recapito** della decisione di richiesta di garanzie avviene tramite lettera raccomandata al contribuente oppure a terzi (cor)responsabili, nel caso di coniugi tassati congiuntamente ai coniugi assieme o al rappresentante titolare di procura legalmente valida.

²⁴ TF 12.3.2001, in: StR 57/2002, pag. 336, 2A.380/2001.

²⁵ In merito agli arretrati d'imposta cfr. TF 9.1.2007, 2A.237/2006.

²⁶ TF 16.6.2005, 2A.746/2004; PTA 2003 no. 14.

²⁷ TF 11.8.2005, 2A.636/2004.

²⁸ Per il TF la mancata esibizione della documentazione richiesta può essere presa in considerazione come indizio della compromissione del pagamento delle imposte (TF 11.8.2005, 2A.636/2004).

²⁹ TF 22.12.2005, in: StE 2006 B 99.1 no. 12, 2A.205/2005; TF 8.9.2003, in: StR 59/2004, pag. 40, 2A.560/2002; TF 27.10.1995, in: ASA 66, pag. 481; TF 31.8.1995, in: StE 1996 B 99.1 no. 6; TF 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 no. 5; PTA 2003 no. 14; Känzig/Behnisch, art. 118 cif. 5.

I contribuenti con **domicilio all'estero** devono essere esortati a designare un rappresentante in Svizzera. Questa sollecitazione deve avvenire tramite raccomandata con ricevuta di ritorno (non semplice raccomandata) e con l'indicazione di una scadenza (per es. dieci giorni dopo la consegna della sollecitazione o una data precisa tenuto conto dei tempi di spedizione). Se non viene designato alcun rappresentante, la decisione di richiesta di garanzie può essere comunicata validamente tramite **pubblicazione nel Foglio ufficiale** cantonale. Ciò vale anche per i casi in cui la decisione di richiesta di garanzie deve essere utilizzata come decreto di sequestro e il contribuente non poteva essere avvisato con anticipo. La pubblicazione nel Foglio ufficiale è pure ammessa se non è noto dove risiede il contribuente.

La decisione di richiesta di garanzie deve contenere un **sollecito a fornire garanzie**, nonché un termine entro il quale queste garanzie devono essere prodotte. Vanno pure comunicate le **modalità** con cui devono essere prodotte le garanzie. Ai sensi di LIG 158 II^{bis} risp. LIF 169 II le garanzie devono essere costituite in denaro, attraverso il deposito di titoli sicuri e negoziabili o mediante fideiussione bancaria.

In linea di principio la decisione di richiesta di garanzie si indirizza al **contribuente**, ma può pure essere indirizzata a terzi eventualmente responsabili o corresponsabili. In quest'ultimo caso devono essere adempiuti i requisiti di LIG 158 I risp. LIFD 169 I sia per il debitore dell'imposta sia per i terzi responsabili. Nel caso di **coniugi che convivono di diritto e di fatto** la decisione di richiesta di garanzie può indirizzarsi congiuntamente ad entrambi i coniugi, in quanto i coniugi sono assoggettati congiuntamente ed esercitano assieme i loro diritti e obblighi procedurali secondo LIG 123a I risp. LIFD 113 I. Le autorità tributarie possono però senz'altro indirizzare la richiesta di garanzie soltanto a uno dei coniugi e da questi esigere le garanzie per le imposte complessive³⁰.

La decisione di richiesta di garanzie indica l'**importo fiscale da garantire**, fatturato provvisoriamente o tassato in via definitiva. Se il credito fiscale non è né fatturato a titolo provvisorio né tassato in maniera definitiva, l'Amministrazione delle imposte determina il presunto importo fiscale. Inoltre nella decisione di richiesta di garanzie l'Amministrazione delle imposte deve illustrare le circostanze alle quali l'importo da garantire è riconducibile e quale periodo concerne. La somma da garantire comprende il credito fiscale e gli **interessi di mora** accumulatisi fino all'emissione della decisione di richiesta di garanzie (cfr. cif. 1).

La decisione di richiesta di garanzie deve contenere una **breve motivazione** che spieghi perché si esige la garanzia, affinché l'interessato possa esercitare il proprio diritto di impugnazione conoscendo lo stato delle cose³¹. Non è sufficiente addurre una motivazione rudimentale a mo' di appunti oppure solo un semplice accenno al motivo della garanzia. Comunque, il rinvio alla mancanza di domicilio basta di per sé già come motivo

³⁰ TF 25.9.2003, 2A.59/2003; Frey, art. 169 nota 43.

³¹ TF 12.3.1999, in: StE 1999 B 99.1 no. 9.

per richiedere garanzie, senza dover ancora illustrare in maniera particolare la messa in pericolo del pagamento delle imposte dovute³².

5.1.2 Rimedi legali

La decisione di richiesta di garanzie deve inoltre contenere l'**istruzione sui rimedi giuridici**: la decisione di richiesta di garanzie può essere impugnata dal contribuente tramite ricorso al **Tribunale amministrativo** (cfr. LIG 158 III risp. LIFD 169 III in unione con LIG 166 III). Tuttavia il ricorso non inibisce l'esecuzione della decisione di richiesta di garanzie (LIG 158 IV risp. LIFD 169 IV). In caso contrario l'esecuzione della decisione di richiesta di garanzie potrebbe essere di volta in volta agevolmente vanificata. Dato questo retroscena il Tribunale amministrativo non accoglierà³³ una richiesta di effetto sospensivo³⁴.

La sentenza del Tribunale amministrativo può essere impugnata al Tribunale federale con ricorso di diritto pubblico³⁵.

6. ESECUZIONE DELLA DECISIONE DI RICHIESTA DI GARANZIE

Per se stessa la decisione di richiesta di garanzie è in primis un semplice sollecito al debitore d'imposta a fornire garanzie. Se il contribuente non ha spontaneamente dato seguito alla decisione di richiesta di garanzie entro il termine previsto, la richiesta di garanzie deve prendere la via dell'**esecuzione forzata**. In questo ambito l'autorità di riscossione ha **diverse possibilità**.

6.1 Decreto di sequestro

Se l'autorità di riscossione ritiene che siano date le premesse per un sequestro, può eseguire la decisione di richiesta di garanzie per imposte, la cui tassazione è o non è cresciuta in giudizio, tramite sequestro. Il sequestro fiscale non presuppone un particolare decreto di sequestro; la stessa **decisione di richiesta di garanzie** costituisce direttamente, qualora contenga i dati necessari, **decreto di sequestro** (cfr. LIG 158a I frase 1 risp. LIFD 170 I frase 1). La decisione di richiesta di garanzie può quindi essere direttamente applicata come decreto di sequestro. Di conseguenza decade l'obbligo di ottenere il decreto di sequestro dal giudice competente. L'Amministrazione delle imposte incarica il competente **ufficio esecuzioni di effettuare il sequestro** (cfr. in merito cif. 7). A lato pratico l'Amministrazione delle imposte rilascia un particolare decreto di sequestro, se utilizza la decisione di richiesta di garanzie come decreto di sequestro. Il motivo risiede nel fatto che il decreto di sequestro – contrariamente alla decisione di richiesta di garanzie – contiene dati precisi sui valori patrimoniali da comprovare con il sequestro (cfr. cif. 7.2 e 7.3.1).

³² TF 12.5.2004, 2A.442/2003.

³³ TF 12.3.2002, 2A.380/2001.

³⁴ Cfr. LGA 53 II.

³⁵ Cfr. art. 82 della Legge federale sul Tribunale federale (LTF), RS 173.110; Frey, art. 169 nota 70 segg.

6.2 Esecuzione

L'autorità di riscossione può dapprima **rinunciare alla messa sotto sequestro e avviare una procedura d'esecuzione**. Ciò può essere una soluzione sensata se in sede di decisione di richiesta di garanzie il pagamento del credito fiscale sembra compromesso, ma un sequestro è ritenuto una misura eccessiva. Una successiva messa sotto sequestro può, qualora si rendesse necessaria, essere predisposta in qualsiasi momento in base alla decisione di richiesta di garanzie cresciuta in giudicato o impugnata.

6.2.1 Esecuzione in via di pagamento

Se è disponibile una **tassazione già passata in giudicato**, l'autorità di riscossione può avviare l'esecuzione in via di pagamento.

6.2.2 Esecuzione in via di garanzia

Questa è possibile, se la decisione di tassazione dell'imposta per cui viene richiesta la garanzia **non è ancora accresciuta in giudicato**. Obiettivo dell'esecuzione in via di garanzia è l'erogazione della garanzia richiesta sotto forma di denaro. La differenza dall'esecuzione in via di pagamento consiste nel fatto che l'importo pagato dal debitore non viene versato al creditore, bensì depositato per lui a titolo di garanzia per il credito fiscale³⁶.

La decisione di richiesta di garanzie cresciuta in giudicato costituisce, in virtù di LIG 158 II, un titolo di rigetto definitivo ai sensi di LEF 80 II cif. 3.

7. DECISIONE DI RICHIESTA DI GARANZIE QUALE DECRETO DI SEQUESTRO

Il sequestro serve a garantire il sostrato d'esecuzione in vista di una successiva esecuzione.

Secondo LIG 158a risp. LIFD 170 la **decisione di richiesta di garanzie** è parificata al **decreto di sequestro** ai sensi di LEF 274. In questo contesto occorre osservare soprattutto due aspetti:

- **I motivi del sequestro** sono le ragioni citate in LIG 158 I risp. LIFD 169 I (il contribuente non ha il domicilio in Svizzera; il pagamento dell'imposta da lui dovuta sembra compromesso) e non le fattispecie menzionate in LEF 271³⁷.
- Il sequestro viene ordinato dall'autorità fiscale competente per l'emanazione della decisione di richiesta di garanzie e non dal giudice³⁸ ai sensi di LEF 272. Decade quindi l'ottenimento del decreto di sequestro dalle mani del giudice competente.

³⁶ Per ulteriori considerazioni sull'esecuzione in via di garanzia cfr. Frey, art. 169 nota 91.

³⁷ Resta riservato il sequestro in presenza di un attestato di carenza beni ai sensi di LEF 271 I cif. 5; cfr. Frey, art. 170 nota 5.

³⁸ Nel Cantone dei Grigioni si tratta del presidente del tribunale distrettuale (cfr. art. 15 I cif. 15 dell'Ordinanza d'esecuzione della LEF, CSC 220.100).

Per l'attuazione del decreto di sequestro è competente l'**ufficio esecuzioni**. L'Amministrazione delle imposte – al posto del giudice del sequestro – trasmette il decreto di sequestro al funzionario delle esecuzioni e lo incarica di attuare il sequestro. Il sequestro può essere predisposto indipendentemente dal carattere di passato in giudicato della decisione di richiesta di garanzie (cfr. LIG 158 IV risp. LIFD 169 IV); vale a dire che l'impugnazione della decisione di richiesta di garanzie non impedisce il sequestro.

Per sua stessa natura l'attuazione del sequestro deve avvenire **immediatamente**³⁹. I periodi di ferie⁴⁰ e di sospensioni⁴¹ sono irrilevanti per la procedura di sequestro (LEF 56).

7.1 Forma e contenuto

Anche il decreto di sequestro si indirizza di regola al **contribuente** tenuto al pagamento oppure a terzi che (cor)rispondono solidalmente. Nel caso di coniugi non separati legalmente e di fatto (e solidalmente responsabili) il decreto di sequestro deve indirizzarsi – a differenza della decisione di richiesta di garanzie – **al singolo coniuge**, poiché i coniugi non possono essere oggetto di esecuzione congiunta. In altre parole l'Amministrazione delle imposte deve ordinare un **sequestro per l'imposta complessiva** contro ciascun singolo coniuge. Ciò è indicato se gli oggetti da sequestrare non possono essere inequivocabilmente attribuiti a uno dei due coniugi⁴². L'Amministrazione delle imposte trasmette all'ufficio esecuzioni competente una decisione di richiesta di garanzie risp. un decreto di sequestro intestata/o a uno dei due coniugi e una decisione di richiesta di garanzie risp. un decreto di arresto intestata/o all'altro coniuge. In entrambi i decreti di sequestro l'Amministrazione delle imposte deve fare riferimento alla responsabilità solidale e quindi disporre che non venga sequestrato più dell'imposta complessiva⁴³.

Nel quadro dell'esecuzione di crediti pecuniari il sequestro è una **misura precauzionale fulminea**. Affinché questo effetto sorpresa non venga annullato, il debitore d'imposta minacciato da sequestro non deve essere avvisato prima dell'imminente sequestro. Per questa ragione la decisione di richiesta di garanzie (a lui indirizzata) non contiene alcuna indicazione circa il sequestro, tranne sui valori patrimoniali che l'Amministrazione delle imposte intende far sequestrare. Queste informazioni sono invece imperativamente necessarie per il funzionario incaricato dell'esecuzione, il quale deve dar seguito al decreto di sequestro (dell'Amministrazione delle imposte). Nella pratica si procede quindi in questo modo:

³⁹ Reiser, art. 275 nota 8.

⁴⁰ Di volta in volta sette giorni prima e dopo Pasqua e Natale come pure dal 15 luglio al 31 luglio (LEF 56 cif. 2).

⁴¹ La sospensione comprende un divieto di atti d'esecuzione. Quindi per es. per un debitore, che presta servizio militare, civile o di protezione civile, è dato un periodo di sospensione per la durata del servizio (LEF 57 I).

⁴² Frey, art. 170 nota 8.

⁴³ Frey, art. 170 nota 19.

- ⇒ La **decisione di richiesta di garanzie** non contiene alcuna indicazione su un sequestro eventualmente previsto. Rientrano fra i dati che la decisione di richiesta di garanzie deve contenere (cfr. cif. 5.1.1 e 5.1.2):
- destinatario della decisione di richiesta di garanzie (contribuente);
 - importo fiscale da garantire;
 - motivo, per cui viene richiesta la garanzia;
 - sollecito a fornire la garanzia;
 - termine, entro il quale deve essere fornita la garanzia;
 - modalità con cui deve essere fornita la garanzia (denaro, deposito di titoli sicuri e negoziabili, fideiussione bancaria);
 - istruzioni circa i mezzi di impugnazione.
- ⇒ Se la **decisione di richiesta di garanzie viene utilizzata come decreto di sequestro**, l'Amministrazione delle imposte emette un **particolare decreto di sequestro**, che trasmette al competente ufficio esecuzioni ai fini dell'attuazione⁴⁴. La AFC ha tre moduli: no. 31 (decisione di richiesta di garanzie), no. 32a (scritto accompagnatorio all'ufficio esecuzioni) e no. 32 (decreto di sequestro); cfr. www.estv.admin.ch. Il debitore d'imposta ne viene a conoscenza soltanto quando il sequestro è già stato eseguito. Il decreto di sequestro corrisponde per contenuto alla decisione di richiesta di garanzie, eccetto per il fatto che è definito decreto di sequestro e contiene **informazioni** precise sui **valori patrimoniali** da sequestrare (cfr. cif. 7.2).

7.2 Oggetti del sequestro

Il sequestro è parificato a un pignoramento cautelativo (cfr. LEF 275). Possono essere sequestrati tutti gli introiti e i valori patrimoniali del debitore, che sono pignorabili, hanno valore patrimoniale e appartengono legalmente (e non solo economicamente) al debitore. Ciò che appartiene manifestamente a un terzo non può essere messo sotto sequestro, come non potrebbe nemmeno essere pignorato successivamente⁴⁵.

Gli oggetti del sequestro vanno indicati con la maggiore precisione possibile, se del caso solo secondo il **genere** (per es. effettivo di cassa, titoli, conto postale o bancario, contenuto della cassetta di sicurezza in banca, depositi, crediti di debitori, automobili, mobilio, magazzino merce, immobili, ecc.). Va comunque indicato il **luogo**, in cui si trovano, o la persona che ha in custodia questi oggetti. Non è consentito un cosiddetto **sequestro investigativo**⁴⁶.

⁴⁴ Per contro secondo Amonn, pag. 443, oltre alla decisione di richiesta di garanzie non va utilizzato anche un particolare decreto di sequestro.

⁴⁵ Amonn/Walther, § 51 nota 7 e 33.

⁴⁶ Frey, art. 170 nota 10 seg.

7.3 Recapito e attuazione del sequestro

7.3.1 Principio

Contrariamente alla decisione di richiesta di garanzie, il **decreto di sequestro**⁴⁷ non viene recapitato al debitore d'imposta o al suo rappresentante, bensì viene trasmesso, con **scritto accompagnatorio e copia della decisione di richiesta di garanzie, all'ufficio esecuzioni competente** per la sua attuazione (cfr. LIG 158a I risp. LIFD 170 I). L'ufficio esecuzioni deve attuare il decreto di sequestro, senza verificarne la fondatezza materiale⁴⁸.

7.3.2 Luogo del sequestro

In linea di massima il sequestro va richiesto laddove si trovano gli oggetti patrimoniali, che devono essere sequestrati. In merito il Tribunale federale ha formulato diverse regole⁴⁹:

- **Crediti** del contribuente, che **non sono rappresentati in un titolo** (averi postali e bancari, crediti debitori, crediti salariali ecc.), vengono sequestrati nel luogo di residenza del debitore colpito da sequestro (risp. del creditore delle pretese)⁵⁰. Tuttavia, se il debitore colpito da sequestro è domiciliato all'estero, viene presupposto quale luogo del sequestro la sede del terzo debitore (p.es. banca).
- Anche **depositi di titoli aperti** vengono sequestrati nel luogo di residenza del debitore d'imposta (titolare del deposito), se abita in Svizzera. Lo stesso dicasi per **partecipazioni** a società semplici, società collettive ecc.
- **Gli oggetti patrimoniali mobili e immobili** vanno sequestrati nel luogo in cui si trovano⁵¹. Ciò vale anche per **titoli**, azioni incluse⁵².
- A determinate condizioni i **titoli** non vanno trattati come oggetti fisici, bensì come pretese. Ciò vale soprattutto in due casi:
 - Nel caso di titoli, che figurano in **depositi bancari**, ma che vengono custoditi in un altro luogo, segnatamente in depositi collettivi⁵³, il diritto di restituzione del debitore colpito da sequestro contro la banca di deposito costituisce l'oggetto del sequestro e di conseguenza è domiciliato, in quanto pretesa, presso il debitore. Se il debitore risiede all'estero, quale luogo del sequestro si presuppone la sede della banca in cui si trova il deposito⁵⁴.

⁴⁷ Cfr. cif. 7.1

⁴⁸ Amonn/Walther, § 51 nota 49.

⁴⁹ Cfr. Amonn/Walther, § 51 nota 38 in unione con § 22 nota 19 segg.; Reiser, art. 275 nota 50 segg.; Stoffel, art. 272 nota 37 segg.

⁵⁰ Ai sensi di LEF 99 si avverte il debitore che d'ora innanzi non potrà fare un pagamento valido se non all'ufficio esecuzioni.

⁵¹ Stoffel, art. 272 nota 38.

⁵² TF 10.8.1973, in: DTF 99 III 20.

⁵³ Cfr. in merito Meier-Hayoz/von der Crone, § 25 nota 10.

⁵⁴ Stoffel, art. 272 nota 41.

- Nel caso di azioni, non emesse come titolo⁵⁵, l'azionista dispone anch'egli di una pretesa contro la società, che quale credito si trova presso l'azionista⁵⁶.

7.4 Mezzi d'impugnazione

Secondo LIG 158a Il risp. LIFD 170 Il contro il decreto di sequestro dell'autorità fiscale **non è ammessa l'opposizione** ai sensi di LEF 278, ossia al contribuente **non è dato contestare i presupposti del sequestro**. L'esclusione dell'opposizione ai sensi della LEF si giustifica nel senso che la decisione di richiesta di garanzie può essere impugnata con ricorso presso il Tribunale amministrativo⁵⁷ entro 30 giorni dal suo recapito (cfr. cif. 5.1.2). Il legislatore ha voluto impedire che accanto al Tribunale amministrativo fosse possibile adire anche al giudice civile ai sensi di LEF 278.

Se il debitore d'imposta vuole far valere degli errori dell'ufficio esecuzioni nell'**attuazione** del sequestro, può interporre **ricorso** al Tribunale cantonale quale **autorità di vigilanza** entro 10 giorni dalla ricezione del verbale di sequestro (LEF 17 segg.). È motivo di ricorso per es. un'attuazione di sequestro nulla in quanto l'ufficio esecuzioni non era competente oppure poiché è stato sequestrato un oggetto non menzionato nel decreto di sequestro⁵⁸. Un terzo può anche far valere tramite ricorso di avere dei diritti sugli oggetti del sequestro, dinanzi ai quali la pretesa di attuazione del creditore (Amministrazione delle imposte) deve ritirarsi. Se con il ricorso non ha successo, deve ricorrere allo svolgimento della **procedura di opposizione**⁵⁹.

7.5 Convalida del sequestro

Di regola il debitore d'imposta colpito dal sequestro viene a conoscenza del sequestro soltanto quando lo stesso è già stato effettuato. Siccome il sequestro è una misura cautelativa, che viene emessa esclusivamente sulla base di quanto addotto dal creditore del sequestro risp. dall'Amministrazione delle imposte, l'Amministrazione delle imposte, onde mantenere il sequestro, lo deve convalidare entro 10 giorni dalla notifica del verbale di sequestro (LEF 279). In caso di mancata osservanza di questo termine il sequestro decade per legge (cfr. LEF 280). Il termine di dieci giorni è soggetto a proroga secondo LEF 63⁶⁰.

La convalida deve avvenire come segue⁶¹:

⁵⁵ Cfr. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 43 2 segg.; Meier-Hayoz/von der Crone, § 19 nota 8 e § 25 nota 28 segg.

⁵⁶ Stoffel, art. 272 nota 41.

⁵⁷ La relativa decisione del TA può essere impugnata al TF con ricorso unificato in materia di diritto pubblico.

⁵⁸ Amonn/Walther, § 51 nota 76.

⁵⁹ Circa la procedura di opposizione cfr. Amonn/Walther, § 51 nota 78.

⁶⁰ Walder/Kull/Kottmann, art. 63 nota 3.

⁶¹ Maggiori dettagli in proposito Frey, art. 170 nota 32 segg.; cfr. anche Richner/Frei/Kaufmann, § 182 nota 10.

- Se dopo la notifica del verbale di sequestro sussiste una **decisione di tassazione cresciuta in giudicato, va avviata l'esecuzione in via di pagamento**. Non è necessario un precedente sollecito. Se l'avvio dell'esecuzione in via di pagamento ha avuto luogo prima del sequestro, il sequestro è ritenuto convalidato. Un'eventuale opposizione del contribuente può essere eliminata con la decisione di tassazione cresciuta in giudicato.
- Se dopo la notifica del verbale di sequestro sussiste una **decisione di richiesta di garanzie cresciuta in giudicato, va avviata l'esecuzione in via di garanzia**. Un'eventuale opposizione del contribuente può essere eliminata con la decisione di richiesta di garanzie cresciuta in giudicato. Se il debitore d'imposta ha interposto ricorso contro la decisione di richiesta di garanzie, l'esecuzione in via di garanzia deve essere avviata entro 10 giorni dalla notifica della relativa sentenza (LEF 38 I). Se l'avvio dell'esecuzione in via di garanzia avviene già prima del sequestro, il sequestro è considerato convalidato.
- Se – come è regola a lato pratico – **non sussiste né una decisione di richiesta di garanzie cresciuta in giudicato né una decisione di tassazione cresciuta in giudicato**, in base a LEF 279 occorre attendere prima di procedere all'esecuzione senza tuttavia che il sequestro decada. In seguito, entro 10 giorni dal passaggio in giudicato (o della decisione di richiesta di garanzie o della decisione di tassazione) va avviata l'esecuzione in via di garanzia o di pagamento (a dipendenza di quale decisione cresce dapprima in giudicato)⁶². Se il termine dei 10 giorni non viene rispettato, il sequestro decade⁶³.

L'esecuzione può aver luogo nel luogo ordinario d'esecuzione o nel luogo del sequestro.

8. ITER INTERCANTONALE

In ottica intercantonale si pone la questione se l'Amministrazione cantonale delle imposte sia legittimata a trasmettere un decreto di sequestro (anche) a un ufficio esecuzioni di un altro cantone e a esortarlo a sequestrare valori patrimoniali fuori dai Grigioni. Ciò può essere rilevante per esempio se devono essere sequestrati titoli, che si trovano in un deposito bancario fuori dal domicilio del debitore⁶⁴. A questo proposito va distinto fra l'imposta federale diretta e le imposte cantonali.

8.1 Imposta federale diretta

In merito all'imposta federale diretta non esistono confini cantonali; la LIFD vale per l'intera Svizzera. L'autorità fiscale del Cantone dei Grigioni è pertanto legittimata ad inviare un decreto di sequestro ai sensi di LIFD 170 a un ufficio esecuzioni di un altro cantone ai fini della sua attuazione (cfr. anche LIFD 165 III e 169 I).

⁶² L'obbligo di convalida tramite esecuzione o azione legale, come previsto in LEF 279, è solo difficilmente conciliabile con le regole e i principi del diritto fiscale. Pertanto il legislatore ha creato con LIVA 70 VI la seguente disposizione: "La notificazione della decisione concernente il credito vale come inizio dell'azione ai sensi dell'articolo 279 LEF. Il termine per promuovere l'esecuzione decorre dal momento in cui la decisione relativa al credito è passata in giudicato." La convalida nell'ambito di pretese fiscali non può quindi avvenire in primo luogo secondo le regole della LEF.

⁶³ Frey, art. 170 nota 47.

⁶⁴ Cfr. cif. 7.3.2.

8.2 Imposte cantionali

In riferimento alle imposte cantionali fa stato quanto segue:

- Secondo l'art. 1 cpv. 1 del Concordato sull'assistenza giudiziaria reciproca per l'esecuzione di pretese di diritto pubblico (Concordato)⁶⁵ i cantoni concordatari si prestano reciprocamente assistenza per l'esecuzione delle pretese fondate sul diritto pubblico che concernono una prestazione pecuniaria o di garanzie in favore, tra gli altri, del Cantone. Tenor art. 1 cpv. 2 del Concordato l'assistenza giudiziaria è concessa nella procedura esecutiva per debiti con il rigetto definitivo dell'opposizione. Ai sensi dell'art. 2 del Concordato sono esecutive le **sentenze o decisioni cresciute in giudicato**, che secondo la legislazione del cantone in cui sono state emanate, sono parificate a una sentenza giudiziale ai sensi di LEF 80 II.
- Secondo LIG 158 II frase 2 la **decisione di richiesta di garanzie** è parificata a una sentenza giudiziale ai sensi di LEF 80 II cif. 3.
- Il Concordato non parla mai espressamente di decisioni di richiesta di garanzie, che in tutta la Svizzera possono essere impiegate come decreti di sequestro.
- Sulla base di LAID 78 i cantoni possono equiparare le decisioni di richiesta di garanzie delle competenti autorità fiscali cantionali a decreti di sequestro ai sensi di LEF 274. L'imposta federale diretta conosceva già questa parificazione in forza di DIFD 119; la LIFD contiene all'art. 170 una rispettiva norma.

Alla luce delle considerazioni precedenti si giunge alla seguente conclusione:

- Con un'interpretazione strettamente letterale, dal **Concordato** non si può dedurre nulla per la presente questione. Per contro, se si interpreta il Concordato **per analogia**, si giunge alla conclusione che l'Amministrazione cantonale delle imposte è legittimata a trasmettere i propri decreti di sequestro a uffici d'esecuzione di altri cantoni e a obbligarli ad attuare il sequestro.
- Si giunge allo stesso risultato, anche se si consulta la **LAID**. All'art. 78 la LAID autorizza i cantoni a parificare le decisioni di richiesta di garanzie a decreti di sequestro. Nel caso in cui un cantone – come i Grigioni con la disposizione di LIG 158a – faccia uso di questo diritto, le relative decisioni di richiesta di garanzie valgono in tutta la Svizzera come decreti di sequestro. In quanto diritto federale la LAID non conosce in proposito confini cantionali; se già l'Amministrazione delle imposte subentra al giudice del sequestro, ciò deve valere per l'intera Svizzera. Questo significa che, in virtù di LIG 158a in unione con LAID 78, l'Amministrazione delle imposte del Cantone dei Grigioni può utilizzare le proprie decisioni di richiesta di garanzie quali decreti di sequestro anche al di fuori dei confini cantionali. Prima del recapito di un decreto di sequestro a un ufficio esecuzioni extracantonale va tuttavia verificato se il luogo del sequestro ai sensi di LEF 272 si trova effettivamente fuori dal Cantone dei Grigioni⁶⁶.

9. BIBLIOGRAFIA

Amonn Kurt, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: ASA 47, pag. 440

Amonn Kurt/ Walther Fridolin, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, 7a ed., Berna 2003

⁶⁵ CSC 220.310.

⁶⁶ Sulla questione del luogo competente per il sequestro cfr. cif. 7.3.2.

Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/ Nobel Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Berna 1996

Frey Hans, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, 2a ed., Basilea 2008

Känzig Ernst/Behnisch Urs R., Die direkte Bundessteuer, III parte, 2a ed., Basilea 1992

Kehrli Urs, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, in: ASA 55, pag. 244

Meier-Hayoz Arthur/ von der Crone Hans Caspar, Wertpapierrecht, 2a ed., Berna 2000

Reiser Hans, in: A. Staehelin/Th. Bauer/D. Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum SchKG, Basilea/Ginevra/Monaco 1998

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003

Stoffel Walter A., in: A. Staehelin/Th. Bauer/D. Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum SchKG, Basilea/Ginevra/Monaco 1998

Walder Hans Ulrich/Kull Thomas M./Kottmann Martin, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4a ed., Zurigo 2001