Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.63/2004 /biz

Sentenza del 3 marzo 2005
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Wurzburger, Ramelli, giudice supplente,
cancelliera Ieronimo Perroud.

Parti
Comunione ereditaria fu A.A._____, composta da:
B.A._____,
C.A._____,
D._____,
ricorrenti,
tutti rappresentati da KPMG Fides,

contro

Ufficio imposte di successione e donazione del Cantone Ticino, casella postale 3210, 6901 Lugano,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, palazzo di Giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta di successione,

ricorso di diritto pubblico contro la decisione del
21 gennaio 2004 della Camera di diritto tributario
del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
Il Barone A.A._____, deceduto a Bergisch Gladbach (D) il 24 dicembre 1996, possedeva proprietà immobiliari a Kürten in Germania e Ascona in Svizzera. Il 24 maggio 2001 l'Ufficio imposte di successione e donazione del Cantone Ticino ha ritenuto prevalente il domicilio in quest'ultimo comune e ha notificato ai figli del defunto, B.A._____, C.A._____ e D._____, imposte di successione per un ammontare totale di fr. 4'391'856.50. L'imponibile di fr. 51'668'911.– considerava tutta la sostanza lasciata dal defunto, ad eccezione degli immobili situati in Germania. Adita tempestivamente dagli eredi, i quali sostenevano che doveva prevalere il domicilio tedesco e che, quindi, l'imposizione doveva limitarsi al valore degli immobili situati in Ticino, l'autorità di tassazione ha respinto il reclamo il 23 ottobre 2003. In tale occasione essa ha aumentato l'importo imponibile a fr. 56'887'694.– e l'imposta complessiva a fr. 4'835'437.50.
La decisione su reclamo è stata confermata dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino con sentenza del 21 gennaio 2004.
B.
Il 26 febbraio 2004 B.A._____, C.A._____ e D._____, hanno presentato dinanzi al Tribunale federale un ricorso di diritto pubblico, con cui chiedono che la sentenza cantonale sia annullata. Adducono in sostanza la violazione dell'art. 9 Cost. (apprezzamento delle prove) e della Convenzione del 30 novembre 1978 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in mate-

ria di imposte sulle successioni (di seguito: la Convenzione; RS 0.672.913.61).
Chiamate ad esprimersi la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello e la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino - quest'ultima chiedendo la reiezione del gravame e la conferma delle decisioni emesse in sede cantonale - hanno rinunciato a presentare osservazioni.

Diritto:
1.
Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità del rimedio sottopostogli (DTF 129 III 107 consid. 1 e richiami).
2.
Secondo l'art. 37 cpv. 3 OG la sentenza del Tribunale federale è redatta in una lingua ufficiale, di regola in quella della decisione impugnata, che in concreto è la lingua italiana (cfr. art. 70 cpv. 1 Cost.; DTF 122 I 93 consid. 1). Nonostante che il ricorso di diritto pubblico sia steso in tedesco, come era diritto dei ricorrenti (cfr. art. 30 cpv. 1 OG, art. 4 Cost.; DTF 124 III 205 consid. 2), non si giustifica di derogare all'accennato principio, sicché anche questo giudizio è redatto in italiano (DTF 126 II 258 consid. 1a non pubblicato; 124 III 205 consid. 2). Dalle argomentazioni contenute nel ricorso risulta infatti che i ricorrenti hanno afferrato la portata del giudizio impugnato.
3.
A parere dei ricorrenti, il loro ricorso di diritto pubblico sarebbe ammissibile sotto il profilo della sussidiarietà assoluta (art. 84 cpv. 2 OG): poiché il giudizio impugnato è fondato sul diritto tributario cantonale, altri rimedi sarebbero esclusi, in particolare il ricorso di diritto amministrativo. La questione non è così ovvia. È vero che l'imposta di successione è disciplinata dal diritto ticinese. I ricorrenti invocano tuttavia la violazione del diritto internazionale, il quale appartiene al diritto federale (DTF 126 II 506 consid. 1b e riferimenti). Di conseguenza, potrebbe essere ricevibile anche il ricorso di diritto amministrativo (art. 5 cpv. 1 PA in relazione con gli art. 97 cpv. 1 e 104 lett. a OG).
3.1 In passato il Tribunale federale ha dichiarato ammissibile il ricorso di diritto amministrativo quando, pur trattandosi d'imposte cantonali, oggetto di disamina era unicamente l'applicazione di accordi internazionali sulla doppia imposizione (DTF 116 Ia 264 consid. 2; 102 Ib 264 consid. 1a). In sentenze più recenti, non pubblicate, la questione è stata invece lasciata irrisolta, dato che il potere d'esame di questa Corte è sostanzialmente uguale per entrambi i rimedi, perlomeno quando l'ultima istanza cantonale è un'autorità giudiziaria. Nella procedura di ricorso di diritto amministrativo i fatti sono vincolanti a meno che risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati accertati in violazione di norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG). Nella procedura di ricorso di diritto pubblico i fatti possono essere esaminati soltanto dal profilo dell'arbitrio o della violazione del diritto di essere sentiti (art. 9 e 29 Cost.); in entrambi i casi il Tribunale federale rivede liberamente l'applicazione e l'interpretazione del diritto convenzionale (sentenze inedite 2A.436/2001 del 7 marzo 2002 consid. 1.2; 2P.185/1999 del 16 maggio 2000 consid. 1b; 2A.216/1999 e 2P.145/1999 del 31 gennaio 2000 consid. 2b).
3.2 La Corte cantonale, all'inizio della propria argomentazione, ha accennato alle basi dell'imponibilità secondo il diritto ticinese (art. 147 e segg. della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994, LT). Il giudizio querelato è tuttavia fondato esclusivamente sulla già citata Convenzione. Anche in questa sede i ricorrenti lamentano unicamente la violazione della medesima, con riserva dell'art. 9 Cost. per quanto concerne l'accertamento dei fatti. Poiché la Camera di diritto tributario è un'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 105 cpv. 2 OG, non occorre ora risolvere il quesito di sapere quale sia il rimedio di diritto ammissibile; tanto più che il presente gravame adempie sia i requisiti formali del ricorso di diritto amministrativo che quelli del ricorso di diritto pubblico.
3.3 Per il resto il ricorso, presentato in tempo utile da persone legittimate ad agire (cfr. art. 88 e 103 lett. a OG), è, in linea di principio, ammissibile.
4.
Nella presente vertenza l'unico tema controverso è la determinazione della sovranità fiscale internazionale. La Camera di diritto tributario ha richiamato l'art. 4 della Convenzione, che determina i criteri da applicare secondo il diritto interno di ciascuno degli Stati contraenti per stabilire quale fosse il domicilio della persona deceduta. Nella Repubblica federale di Germania dev'essere adempiuto lo statuto di "Inländer" nel senso della legislazione in materia d'imposte sulle successioni. In Svizzera il domicilio presuppone, sempre secondo la legislazione sulle imposte di successione, che il defunto fosse domiciliato o soggiornasse in modo permanente,

oppure che la successione debba essere aperta nel nostro Paese.
I giudici cantonali non si sono soffermati su questo aspetto, dando per scontato l'adempimento delle condizioni per ammettere il domicilio in entrambi gli Stati, e hanno quindi deciso applicando le norme di collisione dell'art. 4 cpv. 2 della Convenzione. Dagli atti di causa emerge in effetti che in Germania i ricorrenti sono stati assoggettati all'imposta di successione, mentre in Ticino il defunto aveva perlomeno un domicilio o una dimora fiscale (cfr. art. 147 lett. a LT) in quanto dal 1994 fino alla morte vi ha pagato le imposte cantonali e federali sul reddito (tassazione globale).
5.
5.1 L'art. 4 cpv. 2 della Convenzione stabilisce una sequenza di criteri a cascata per risolvere il conflitto che si crea quando, in base alle disposizioni del primo capoverso, la persona defunta era domiciliata in entrambi gli Stati contraenti. È considerato domicilio il luogo ove il defunto - nell'ordine - disponeva di un'abitazione permanente (lett. a, prima frase); aveva i vincoli personali ed economici più stretti, ossia il centro degli interessi vitali (lett. a, seconda frase); soggiornava abitualmente (lett. b); aveva la cittadinanza (lett. c). Se queste condizioni fossero ancora adempiute in entrambi i paesi o in alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono il conflitto "di comune accordo" (lett. d).
5.2 Secondo la Camera di diritto tributario, in base alle informazioni contrastanti risultanti dagli atti poteva essere ammessa l'esistenza di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, cioè a Kürten e ad Ascona. Richiamandosi poi al criterio del centro degli interessi vitali, la Corte cantonale ha dedotto la preminenza del domicilio ticinese. Per giungere a questa conclusione, essa ha segnatamente tenuto conto del permesso di dimora ottenuto dai coniugi A._____ il 1°settembre 1994 e delle dichiarazioni rilasciate dal defunto nell'ambito della relativa procedura; della loro residenza asconese anteriore a questa data nonché della casa di loro proprietà il cui valore di stima ufficiale supera i 2,5 milioni di franchi e nella quale lavoravano regolarmente un giardiniere per la manutenzione del parco e della villa ed una frontaliera per le commissioni e i lavori domestici; dei consumi di energia elettrica e dell'acqua potabile; del fatto che fossero immatricolati in Ticino un'automobile ed un motoveicolo; della celebrazione dei funerali ad Ascona e della sepoltura del defunto nella tomba di famiglia nel cimitero di questo comune.
I giudici ticinesi hanno poi osservato che la documentazione prodotta dai contribuenti non sminuiva la portata dei soprammenzionati accertamenti, ma permetteva tutt'al più, come già rilevato, di ammettere l'esistenza di un'abitazione permanente anche a Kürten. Essi si sono in particolare fondati sull'attestazione rilasciata da quest'ultimo comune, secondo la quale il defunto vi aveva risieduto senza interruzione dall'11 agosto 1958 al 24 dicembre 1996 e l'analoga dichiarazione concernente l'assoggettamento fiscale; sulle fatture di medici, farmacie, ospedali, del telefono, dell'elettricità, dei giornali, dei viaggi e delle stazioni di servizio degli anni 1995 e parzialmente 1996; sui certificati di salario del personale della residenza germanica.
Infine la Corte cantonale ha considerato che il ruolo mantenuto dal defunto nella società in accomandita per azioni X._____ era irrilevante, giacché proprio il passaggio da socio accomandatario a socio accomandante, avvenuto nel 1993, e quindi la rinuncia ad un'attività dirigenziale vera e propria, potrebbe attestare la volontà dell'interessato di trasferire il centro dei suoi interessi dalla Germania alla Svizzera.
5.3 I ricorrenti censurano principalmente la violazione dell'art. 4 cpv. 2 della Convenzione nonché dell'art. 9 Cost. A loro parere, la nozione di abitazione permanente presuppone l'utilizzazione effettiva. Orbene, quella di Ascona, che aveva soltanto carattere secondario, non poteva essere definita tale. Inoltre il defunto teneva in Germania il centro dei propri interessi ideali e materiali. Riguardo al permesso di dimora, essi sostengono che il medesimo costituisce soltanto un indizio della volontà di trasferire il domicilio in Ticino, ma perde importanza di fronte alle circostanze concrete, tanto più che il trasferimento non è stato attuato a causa della malattia e del conseguente decesso. A sostegno della loro tesi, i ricorrenti - oltre agli elementi riportati nel giudizio contestato - fanno valere che le dimensioni della proprietà a Kürten (56'397 mq) sono di molto superiori a quelle di Ascona (3'852 mq); che in Germania il defunto impiegava regolarmente tre persone di servizio, mentre ad Ascona ve ne erano solo due a tempo parziale; che egli risiedeva prevalentemente in Germania e si recava ad Ascona solo per vacanze, più precisamente nove settimane in tutto nel 1995 e neanche un giorno nel 1996 a causa della malattia,
situazione confermata dalle dichiarazioni rilasciate da due dipendenti di Kürten e da quelli di Ascona; che il defunto aveva lavorato, condotto vita sociale, partecipato ad associazioni e praticato l'ippica in Germania, dove vivono tuttora la moglie ed i figli, mentre ad Ascona aveva vissuto soltanto sua madre, deceduta da tempo; ed, infine, che l'intero patrimonio era in Germania, fatta eccezione dell'immobile di Ascona.

In via subordinata, i ricorrenti ribadiscono che, giusta l'art. 4 cpv. 2 lett. b della Convenzione, il domicilio va ammesso laddove il defunto soggiornava abitualmente. La Corte cantonale, dando più importanza agli indizi a favore del domicilio ticinese, sarebbe pertanto caduta nell'arbitrio. Richiamandosi alla giurisprudenza, aggiungono poi che la contraddizione esistente tra le dichiarazioni rilasciate quando è stato chiesto il permesso di dimora e la situazione effettiva non potrebbe andare a loro discapito. Infine, nell'ipotesi in cui fosse ammesso il soggiorno abituale in entrambi gli Stati, i ricorrenti adducono che dovrebbe essere determinante la nazionalità germanica del defunto in conformità all'art. 4 cpv. 2 lett. c della Convenzione.
6.
6.1 Il luogo ove il defunto teneva un'abitazione permanente nel senso dell'art. 4 cpv. 2 lett. a della Convenzione va determinato per apprezzamento delle circostanze concrete. Tale nozione non è infatti definita dalla Convenzione (con riserva dell'indicazione negativa dell'art. 4 cpv. 5). Può quindi essere permanente qualsiasi forma di abitazione che sia durevolmente a disposizione di una persona e venga usata regolarmente (Rudolph von Siebenthal, Das neue Erbschaftsteuerabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland in: ASA 48 (1980), pag. 385 e segg., special. 391; Vittorio Primi, Le imposte di successione e di donazione ticinesi nel diritto cantonale, intercantonale e internazionale, Bellinzona 1995, pag. 29).
6.2 L'opinione dei giudici cantonali, secondo la quale l'unica conclusione che si può trarre dagli atti riguardo all'applicazione del criterio dell'abitazione permanente è che ve ne fossero due, è corretta. Agli indizi invocati dai ricorrenti, che dimostrano effettivamente l'esistenza di un'abitazione permanente a Kürten, si contrappongono quelli evidenziati nella sentenza contestata, che portano ad Ascona. In proposito due aspetti sono particolarmente significativi. D'un canto i fascicoli della Polizia degli stranieri, dai quali risulta che al defunto e alla moglie erano stati rilasciati dei permessi di dimora il 1°settembre 1994, validi fino al 31 agosto 1995, poi rinnovati di anno in anno fino al decesso. Al riguardo va rilevato che quello della moglie è stato rinnovato anche in seguito, una prima volta fino al 31 agosto 1997 e una seconda volta fino al 31 agosto 1998. Solo il 25 maggio 1998 ella, per il tramite del suo legale, ha comunicato all'Ufficio cantonale degli stranieri di rinunciare al proprio permesso a partire dal 1°giugno successivo. D'altro canto vi è lo scritto del 7 agosto 2001 del Delegato comunale per l'inventario obbligatorio, ove è confermato che "la famiglia A._____ ha risieduto molti anni ad Ascona".
Il funzionario comunale vi precisa di avere contattato personalmente i coniugi "per convincerli a portare il domicilio ad Ascona e questo nell'anno 1992" e conclude che il defunto ha in effetti "preso il domicilio (recte: la dimora)" il 1°settembre 1994 con la moglie, la quale vi ha poi "risieduto" fino al 31 maggio 1998.
Queste attestazioni di carattere ufficiale permettono di escludere che la Corte cantonale abbia apprezzato in modo manifestamente errato e quindi arbitrario le prove e confermano che il defunto aveva due abitazioni a sua disposizione che usava regolarmente, ossia entrambe permanenti nel senso dell'art. 4 cpv. 2 lett. a della Convenzione.
7.
Occorre pertanto ora vagliare, sempre applicando la medesima norma, quale fosse il centro degli interessi vitali del Barone A.A._____.
7.1 Per l'art. 34 dell'Ordinanza del 6 ottobre 1986 che limita l'effettivo degli stranieri (OLS; RS 823.21), l'esistenza di legami stretti (lett. b) e il trasferimento del centro degli interessi in Svizzera (lett. d) sono due dei requisiti che devono essere adempiuti per rilasciare a redditieri un permesso di dimora. Il defunto aveva affermato in modo ripetuto e chiarissimo l'adempimento di queste esigenze. In una dichiarazione del 9 settembre 1994, destinata all'Ufficio cantonale degli stranieri, egli aveva dichiarato "di avere intenzione di stabilirsi durevolmente ad Ascona con la moglie" ed aveva precisato che "il soggiorno si estenderà sicuramente su un periodo di almeno 8-9 mesi all'anno, escluse le usuali assenze per vacanze e visite ai parenti". Nella medesima dichiarazione egli aveva scritto "di avere l'intenzione di stabilire il centro della propria vita e dei propri interessi ad Ascona, di avere cessato qualsiasi attività all'estero e di non intendere riprenderne alcuna". Qualche settimana dopo - il 13 ottobre 1994 - il suo patrocinatore aveva spiegato in questi termini le ragioni della richiesta del suo cliente: "il motivo della domanda di dimora è dato dal fatto che il richiedente si è ritirato da ogni attività e intende ora trasferirsi definitivamente ad Ascona, dove la madre ha vissuto per quasi 50 anni. Fin da bambino il signor A.A._____ ha trascorso lunghi periodi di vacanza presso la madre ad Ascona dove ha numerosissimi amici e conoscenti. Per il resto, durante la sua attività di banchiere, ha sempre intrattenuto molti rapporti di affari con il nostro paese".
7.2 I ricorrenti, come già rilevato, obiettano che le dichiarazioni fatte dal defunto nell'ambito della procedura di

rilascio del permesso di dimora non possono ostacolare l'applicazione delle norme convenzionali. L'argomento, di per sé, è giusto. Nel diritto fiscale il principio della buona fede è limitato da quello della legalità dell'imposta, il quale impedisce di opporre al contribuente dichiarazioni non corrette del suo predecessore in diritto (ASA 57 pag. 163 e segg., consid. 4 e riferimenti). Nel caso specifico tuttavia, la Corte cantonale non si è accontentata delle dichiarazioni rilasciate dal defunto quando ha richiesto il permesso di dimora; essa ha trovato negli atti di causa diversi altri indizi che confermano il fatto che l'interessato e la moglie avevano effettivamente trasferito il centro dei loro interessi ad Ascona. Vi si possono inoltre aggiungere due elementi importanti, che non sono menzionati nel giudizio impugnato.
7.3 In primo luogo nel rapporto informativo allestito il 4 ottobre 1995 dal Delegato di Polizia di Locarno, sotto la voce "Durata del soggiorno nel corso della validità del permesso", si legge che l'interessato "risiede regolarmente tutto l'anno sul nostro territorio". Orbene, tale accertamento era di fondamentale importanza, non solo per il rilascio, ma anche per il rinnovo del permesso di dimora (si trattava del primo rinnovo), il quale perde ogni validità se cessa la dimora, anche solo di fatto (cfr. art. 9 cpv. 1 lett. c della legge federale del 26 marzo 1931 concernente la dimora e il domicilio degli stranieri, LDDS; RS 142.20), situazione che si verifica quando lo straniero trasferisce all'estero il centro dei propri interessi (cfr. art. 10 cpv. 4 dell'Ordinanza d'esecuzione del 1°marzo 1949 della legge federale concernente la dimora e il domicilio degli stranieri, ODDS; RS 142.201). In secondo luogo il 25 maggio 1998 il legale della famiglia ha scritto all'Ufficio cantonale degli stranieri: "... vi comunico che a seguito del decesso del marito la signora E.A._____ ha deciso di rinunciare al permesso di dimora in oggetto. A partire dal 1°giugno a.c, la signora E.A._____ torna in Germania". Orbene, questa lettera è
stata inviata un anno e cinque mesi dopo il decesso del Barone A.A._____, allorquando erano già in corso da tempo discussioni con l'Ufficio imposte di successione e donazione ticinese riguardo alla questione della sovranità fiscale. Il suo significato, in particolare l'informazione ivi contenuta secondo cui la signora E.A._____ "torna" in Germania, non poteva quindi essere frainteso. L'affermazione dei ricorrenti, secondo la quale ella ha sempre vissuto in Germania, prima e dopo la morte del consorte, non è pertanto veritiera.
7.4 Da quanto testé esposto discende che gli accertamenti della Corte cantonale, secondo cui il Barone A.A._____ si era trasferito in Ticino per vivere con la moglie nella loro abitazione permanente di Ascona, non sono affatto inficiati d'arbitrio. Di conseguenza, i giudici ticinesi hanno correttamente applicato il diritto convenzionale, considerando che in questo comune si trovava anche il centro degli interessi vitali del defunto. Nulla muta il fatto - comprensibile e usuale soprattutto per una persona anziana - che egli si fosse rivolto anche negli ultimi anni della sua vita ai medici che già lo avevano curato in Germania.

8.
8.1 I ricorrenti fanno valere che le autorità germaniche hanno appurato che il defunto aveva il proprio domicilio a Kürten e li hanno già imposti in base al diritto fiscale tedesco. Essi affermano quindi che nella misura in cui le autorità ticinesi non ne tenessero conto, contravverrebbero al divieto della doppia imposizione perseguito dalla Convenzione. La censura è infondata.
8.2 Le norme di conflitto della Convenzione non possono escludere che le autorità degli Stati contraenti giungano a conclusioni opposte per quanto concerne il domicilio del defunto (Primi, op. cit., pag. 31 e segg.). Per dirimere simili divergenze, l'art. 12 della Convenzione istituisce una procedura amichevole di conciliazione, la quale può essere avviata dal contribuente davanti all'autorità competente, indipendentemente dai ricorsi previsti dal diritto interno (cpv. 1). In Svizzera, detta procedura va intrapresa dinanzi al direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni o al suo rappresentante autorizzato (art. 3 cpv. 1 lett. e/bb della Convenzione). L'accordo concluso nell'ambito di questa procedura è vincolante per le tassazioni non ancora passate in giudicato e può anche comportare la revisione di quelle definitive (cfr. sentenza del 20 agosto 2000 della Camera di diritto tributario ticinese pubblicata in: RDAT I 2001 n. 19t. La stessa concerne la procedura amichevole prevista dall'art. 26 della Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposta sul reddito e sulla sostanza [RS 0.672.913.62], il cui testo è
però identico a quello dell'art. 12 della Convenzione ora in esame).
I ricorrenti erano consapevoli di questa possibilità. Durante l'udienza del 31 gennaio 2002 la procedura di reclamo era infatti stata sospesa d'intesa con l'autorità di tassazione, proprio per permettere loro di avviare la procedura amichevole di conciliazione. Sennonché, con scritto del 10 ottobre 2002, essi vi hanno rinunciato,

ritenendo di poter dimostrare il domicilio germanico del defunto.
9.
I calcoli dell'imponibile e dell'imposta in quanto tali non sono contestati e non vanno pertanto riesaminati.
10.
Visto quanto precede, il gravame, sia esso trattato come ricorso di diritto pubblico o di diritto amministrativo, va pertanto respinto. Le spese seguono la soccombenza, con vincolo di solidarietà (art. 156 cpv. 1 e 7, 153 e 153a OG). Non si concedono ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 30'000.– è posta a carico dei ricorrenti in solido.
3.
Comunicazione al rappresentante dei ricorrenti, all'Ufficio imposte di successione e donazione e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni.
Losanna, 3 marzo 2005
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: La cancelliera: