Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 443/2007 /bon

Sentenza del 28 luglio 2008
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Hungerbühler, Karlen, Aubry Girardin e Donzallaz,
cancelliere Bianchi.

Parti
Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
ricorrente,

contro

A._____,
opponente, patrocinato dall'avv. Luigi Mattei.

Ministero pubblico del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
accesso agli atti di un procedimento penale,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 28 giugno 2007 dalla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.
Il 17 aprile 2007 il Ministero pubblico del Cantone Ticino ha segnalato alla Divisione cantonale delle contribuzioni che nell'ambito di un procedimento penale a carico di A._____ erano emersi elementi suscettibili di configurare una possibile sottrazione d'imposta da parte dell'accusato.
Con istanza del 20 aprile successivo, la Divisione delle contribuzioni ha chiesto alla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello di concederle l'accesso all'intero incarto indicato dal Ministero pubblico, al fine di verificare la completezza dei dati fiscali dichiarati. Invitato a determinarsi sull'istanza, il contribuente ha evidenziato che solo alcuni aspetti del procedimento penale potevano, se del caso, avere rilevanza fiscale ed ha quindi acconsentito a trasmettere all'autorità tributaria unicamente alcuni atti e documenti. Su successiva richiesta della Camera dei ricorsi penali, il Procuratore pubblico ha precisato gli elementi da cui era deducibile la possibile sottrazione d'imposta ed ha sostenuto che a suo giudizio il diritto di consultare gli atti andava riconosciuto in misura più ampia. Con ulteriori osservazioni, il contribuente ha esteso il proprio consenso ad ulteriori documenti, mentre l'autorità fiscale ha ribadito la necessità di compulsare l'intero incarto.
Con sentenza del 28 giugno 2007 la Camera dei ricorsi penali ha accolto parzialmente l'istanza, autorizzando l'esame degli atti da parte della Divisione delle contribuzioni limitatamente agli estratti dei verbali ed alla documentazione indicata dal contribuente.

B.
Contro tale decisione il 31 agosto 2007 la Divisione cantonale delle contribuzioni ha interposto un ricorso in materia di diritto pubblico dinanzi al Tribunale federale. In via principale ha chiesto che la Camera dei ricorsi penali sia dichiarata incompetente e che gli atti del procedimento penale le siano trasmessi direttamente, in via subordinata ha postulato che l'istanza di accesso agli atti sia integralmente accolta ed in via ancor più subordinata ha domandato che la Camera dei ricorsi penali sia invitata a decidere come ai considerandi. Dei motivi si dirà, per quanto necessario, nel seguito.

C.
Chiamati ad esprimersi, il contribuente ha chiesto che il ricorso, laddove ammissibile, sia respinto, la Camera dei ricorsi penali ha rilevato che l'insorgente difetta di un interesse legittimo a ricorrere, mentre il Ministero pubblico si è rimesso al giudizio di questo Tribunale. In replica, la Divisione delle contribuzioni ha confermato le proprie domande. Invitata in seguito anch'essa a determinarsi, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha proposto di accogliere il gravame. Al contribuente è infine stata data la possibilità di presentare un allegato conclusivo, in cui ha ribadito la richiesta esposta nelle prime osservazioni.

Diritto:

1.
Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con pieno potere di cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 134 IV 36 consid. 1; 133 II 249 consid. 1.1).

1.1 La causa in esame ha per oggetto una richiesta di assistenza amministrativa che trova fondamento materiale, da un lato, nell'art. 112 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]e, d'altro lato, nell'art. 39 cpv. 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]combinato con l'art. 185 cpv. 1 della legge tributaria del Cantone Ticino, del 21 giugno 1994 (LT). Benché emani dalla Camera dei ricorsi penali in una procedura che vede coinvolto anche il Ministero pubblico, la decisione impugnata è quindi stata pronunciata in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF; cfr. DTF 124 II 58 consid. 1a). Considerato inoltre che la stessa non concerne uno degli ambiti indicati agli art. 83-85 LTF, dinanzi al Tribunale federale è di principio effettivamente esperibile un ricorso in materia di diritto pubblico ai sensi degli art. 82 segg. LTF.
1.2
1.2.1 Sotto l'imperio della legge federale sull'organizzazione giudiziaria (OG), in casi di assistenza amministrativa in materia di imposta federale diretta, il Tribunale federale ha riconosciuto all'amministrazione cantonale delle contribuzioni la legittimazione ricorsuale in base all'art. 103 lett. a OG in quanto rappresentante legale del cantone toccato nei suoi interessi finanziari (sentenza 2A.28/1997 del 20 novembre 1998, in: StE 1999 B 92.13 n. 5, consid. 1e; sentenza A.178/1978 del 29 settembre 1978, in: ASA 48 pag. 483, consid. 1).
Anche se le condizioni poste dall'art. 103 lett. a OG sono sostanzialmente state riprese all'art. 89 cpv. 1 LTF (DTF 133 II 400 consid. 2.4.1, 249 consid. 1.3.1), alla luce della più recente giurisprudenza il principio esposto appare invero discutibile. Per dedurre la legittimazione dalla clausola generale non basta infatti un qualsivoglia interesse finanziario della collettività ed in particolare lo Stato non può venir parificato ad un privato soltanto perché è creditore delle imposte (DTF 134 II 124 consid. 2.1, 45 consid. 2.2.1; 133 V 188 consid. 4.4.2). Inoltre è di per sé l'ente pubblico in quanto tale, e non una sua suddivisione amministrativa, a poter adire il Tribunale federale (DTF 134 II 45 consid. 2.2.3).
Di conseguenza, è quantomeno dubbio che la Divisione ticinese delle contribuzioni sia legittimata a ricorrere - anche in quanto amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta (cfr. art. 4 cpv. 1 del regolamento ticinese di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta, del 18 ottobre 1994) - in virtù dell'art. 89 cpv. 1 LTF. La questione può comunque rimanere aperta se, conformemente all'art. 89 cpv. 2 lett. d LTF, il diritto di ricorso deve essere ammesso poiché previsto da un'altra legge federale.
1.2.2 Per quanto concerne l'imposta cantonale, l'assistenza di altre autorità in favore del fisco è disciplinata, come già osservato, all'art. 39 cpv. 3 LAID, norma che figura nel titolo quinto della legge sull'armonizzazione fiscale. La legittimazione della Divisione delle contribuzioni è quindi senz'altro data in base ai combinati dis-

posti degli art. 89 cpv. 2 lett. d LTF e 73 cpv. 1 e 2 LAID, secondo cui le decisioni cantonali di ultima istanza su cause di diritto pubblico concernenti una materia disciplinata nei titoli da secondo a quinto e sesto, capitolo 1, della legge possono essere impugnate al Tribunale federale (cpv. 1), tra l'altro anche dall'autorità competente secondo il diritto cantonale (cpv. 2; cfr. anche gli art. 180 e 230 cpv. 3 LT).
In riferimento all'imposta federale diretta, l'art. 146 LIFD dispone che la decisione della commissione cantonale di ricorso in materia di imposte oppure, nel caso dell'art. 145 LIFD, la decisione di un'altra autorità cantonale di ricorso (ovvero dell'autorità di seconda istanza se il diritto cantonale prevede un doppio grado di giurisdizione) può essere impugnata mediante ricorso al Tribunale federale; anche l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta è legittimata a ricorrere.
Dal tenore di tale disposizione si potrebbe desumere che essa conferisca il diritto di ricorso in misura più limitata dell'art. 73 LAID. Difatti in una precedente procedura di assistenza amministrativa in favore del fisco la possibilità di dedurre la legittimazione dell'amministrazione cantonale dall'art. 146 LIFD è stata giudicata dubbia, in quanto l'impugnativa non riguardava un procedimento iniziato con una decisione di tassazione e, come in concreto, non era rivolta contro un giudizio della commissione di ricorso in materia di imposte (sentenza 2A.28/1997 del 20 novembre 1998, in: StE 1999 B 92.13 n. 5, consid. 1e).
Sennonché, per ragioni di parallelismo delle possibilità di impugnazione per rapporto al regime previsto dall'art. 73 LAID (cfr. art. 129 cpv. 2 Cost. e, per analogia, DTF 130 II 65; 128 II 311 consid. 6.2 e 6.4) e considerato che l'assistenza amministrativa è strettamente connessa alla procedura di tassazione in quanto tale, appare in realtà giustificato interpretare l'art. 146 LIFD in senso ampio. Va quindi ammesso che tale disposizione, combinata con l'art. 89 cpv. 2 lett. d LTF, legittimi la Divisione delle contribuzioni a ricorrere al Tribunale federale anche in materia di domande di informazioni fondate sull'art. 112 LIFD.

1.3 Secondo un avviso dottrinale, ci si potrebbe chiedere se la pronuncia sulla concessione dell'assistenza amministrativa abbia carattere di decisione finale (ANDREA PEDROLI, L'assistenza delle autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco, in: ASA 72 pag. 177 segg., in part. pag. 192 segg. [cit. Pedroli, L'assistenza]; cfr. tuttavia DTF 128 II 311 consid. 6.2 e sentenza 2A.406/1995 del 14 marzo 1996, in: ASA 65 pag. 649, consid. 4). Anche tale autore riconosce comunque che il fisco subirebbe un pregiudizio irreparabile se non potesse aggravarsi contro il giudizio con cui gli viene negato l'accesso agli atti richiesti (PEDROLI, L'assistenza, pag. 193). Per l'autorità fiscale la decisione contestata costituisce quindi in ogni caso una decisione impugnabile a titolo indipendente (cfr. art. 90 e 93 cpv. 1 lett. a LTF).

1.4 Tempestivo (art. 100 cpv. 1 LTF) e diretto contro una pronuncia della Camera dei ricorsi penali, che è una camera del Tribunale d'appello e decide quale ultima istanza cantonale (art. 86 cpv. 1 lett. d LTF), il gravame è pertanto di massima ammissibile.

2.
2.1 Con i ricorsi ordinari può tra l'altro venir censurata la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), nozione che comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 446 consid. 3.1, 462 consid. 2.3). Salvo eccezioni (cfr. art. 95 lett. c e d LTF), l'applicazione del diritto cantonale non può per contro venir contestata direttamente, ma solo se ha per conseguenza una violazione del diritto federale ai sensi dell'art. 95 lett. a LTF, ovvero di disposizioni federali specifiche oppure, in particolare, del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.). Ne deriva che il potere di cognizione in base alla nuova legge sul Tribunale federale è rimasto sostanzialmente invariato rispetto alla situazione vigente sotto la pregressa legge sull'organizzazione giudiziaria (DTF 133 II 249 consid. 1.2.1). In generale il Tribunale federale verifica quindi liberamente l'applicazione del diritto federale e la conformità del diritto cantonale al diritto federale, mentre esamina soltanto nei limiti dell'arbitrio l'interpretazione e l'applicazione del diritto cantonale autonomo (DTF 132 II 188 consid. 2.1; 128 II 311 consid. 2.1, 259 consid. 1.5; 125 II 1 consid. 2a). Per quanto riguarda più specificatamente l'ambito fiscale, il Tribunale federale dispone di pieno potere d'esame non solo in materia di imposta federale diretta, ma anche in materia di imposta cantonale e comunale, nella misura in cui si tratta di verificare se il diritto cantonale e la relativa applicazione da parte delle istanze inferiori rispettano i dettami della legge sull'armonizzazione fiscale (DTF 131 II 722 consid. 2.2, 710 consid. 1; 130 II 202 consid. 3.1). D'altro canto, per entrambi gli ordini di imposte, laddove il diritto federale non impone regole specifiche, come può ad esempio essere il caso su questioni di procedura, il potere cognitivo è limitato all'arbitrio.

2.2 Di principio il Tribunale federale applica il diritto d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) e non è quindi vincolato né dagli argomenti sollevati nel gravame né dai considerandi sviluppati dall'autorità precedente. Tuttavia, tenuto conto dei requisiti di motivazione a cui soggiacciono gli atti ricorsuali (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola unicamente con le censure addotte, a meno che i vizi giuridici appaiano manifesti (DTF 133 II 249 consid. 1.4.1). In relazione alla violazione di diritti fondamentali e di disposizioni di diritto cantonale autonomo, il principio dell'allegazione vale in maniera accresciuta, poiché il Tribunale federale esamina simili censure soltanto se il ricorrente le ha sollevate e motivate (art. 106 cpv. 2 LTF). Al riguardo, si applicano in pratica le esigenze di chiarezza e precisione della motivazione che la prassi aveva dedotto dall'art. 90 cpv. 1 lett. b OG per il ricorso di diritto pubblico (DTF 133 II 249 consid. 1.4.2; 133 IV 286 consid. 1.4).

3.
Per quanto concerne l'imposta federale diretta, l'art. 112 cpv. 1 LIFD dispone che le autorità della Confederazione e di tutte le entità territoriali inferiori comunicano su richiesta alle autorità incaricate dell'esecuzione della legge sull'imposta federale diretta ogni informazione necessaria per la sua applicazione. Esse possono inoltre avvertire di moto proprio tali autorità se presumono che una tassazione sia incompleta.

4.
4.1 Come il Tribunale federale ha già rilevato a più riprese, la legge sull'imposta federale diretta non regolamenta la procedura applicabile alle istanze fondate sull'art. 112 LIFD. La disciplina dei rimedi giuridici in tale ambito compete pertanto ai cantoni (DTF 128 II 311 consid. 6.2 pag. 321; 124 II 58 consid. 1d). Occorre comunque che la procedura istituita da questi ultimi non risulti contraria a norme di diritto federale. Se non è il caso, l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di procedura cantonali sono esaminate, come visto, nei limiti dell'arbitrio.
4.2
4.2.1 In passato, considerato che in genere i cantoni non prevedevano disposizioni procedurali specifiche nella materia e che l'assistenza amministrativa in favore del fisco interessa autorità appartenenti a settori differenti del diritto, il Tribunale federale si è trovato a statuire su decisioni emanate dalle istanze più disparate (cfr. DTF 128 II 311 consid. 3.2; PEDROLI, L'assistenza, pag. 201-203 e, più in sintesi: PEDROLI, in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire LIFD, Basilea 2008, n. 18 ad art. 112 LIFD). Per quanto concerne la procedura, ritenendo in sostanza che non vi fossero regole imposte dal diritto federale, si è limitato a verificare che il regime adottato dai cantoni non fosse arbitrario (cfr. sentenza 2A.406/1995 del 14 marzo 1996, in: ASA 65 pag. 649, consid. 3).
4.2.2 Successivamente, in una sentenza pubblicata in DTF 124 II 58, il Tribunale federale ha esaminato un ricorso interposto contro la decisione di un giudice istruttore. Dal punto di vista procedurale si è chiesto se tale decisione permetteva di rispettare l'art. 98a OG, che imponeva ai cantoni di istituire autorità giudiziarie di ultima istanza cantonale nella misura in cui le loro decisioni erano impugnabili con ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale. La questione è in definitiva stata lasciata aperta perché la pronuncia impugnata era stata emanata prima della scadenza del termine concesso ai cantoni per adeguare la loro legislazione all'art. 98a OG (DTF 124 II 58 consid. 1c). Ricordato che la definizione dei rimedi giuridici compete ai cantoni, il Tribunale federale ha comunque suggerito di adottare una soluzione analoga per le domande di collaborazione in materia di imposta cantonale e in materia di imposta federale diretta. Ha quindi ritenuto che si sarebbe ad esempio potuto designare l'autorità giudiziaria di ricorso prevista dall'art. 50 LAID, ossia l'autorità chiamata a pronunciarsi sui gravami interposti contro le decisioni su reclamo in materia di imposte cantonali (DTF 124 II 58 consid. 1d; cfr. anche
DTF 128 II 311 consid. 3.2).
4.2.3 Nell'ultima sentenza pubblicata resa in tale ambito (DTF 128 II 311), il Tribunale federale si è pronunciato su un caso originato dalla decisione di un giudice istruttore vallesano di autorizzare il Servizio cantonale delle contribuzioni a consultare un incarto penale aperto contro gli organi di una banca. Contro la pronuncia del giudice istruttore la banca era insorta direttamente al Tribunale federale ed aveva nel contempo presentato reclamo alla Camera penale del Tribunale cantonale, poi rigettato, nonché ricorso alla Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale, che invece declinò la propria competenza. La banca aveva quindi presentato ricorso al Tribunale federale anche contro le decisioni della Camera penale e della Commissione cantonale di ricorso

in materia fiscale.
Trattati contemporaneamente tutti i ricorsi, il Tribunale federale ha rilevato che, a differenza dei casi giudicati sin lì, nella fattispecie trovava applicazione l'art. 98a OG (DTF 128 II 311 consid. 3) ed ha quindi esaminato se la procedura cantonale rispettava tale garanzia procedurale.
Ha così ritenuto che né la pronuncia del giudice istruttore né quella della Camera penale costituivano giudizi conformi all'art. 98a OG, la prima perché non emanava da un'autorità giudiziaria indipendente ed imparziale (DTF 128 II 311 consid. 4) e la seconda perché il potere d'esame dell'autorità giudicante era limitato all'arbitrio (cfr. art. 98a cpv. 3 OG; DTF 128 II 311 consid. 5). Ha poi ribadito che toccava ai cantoni determinare le vie di ricorso esperibili nell'ambito della procedura dell'art. 112 LIFD, ma ha confermato che sarebbe stato preferibile privilegiare le autorità di ricorso di cui all'art. 50 LAID. Nella sistematica della legge sull'imposta federale diretta nulla impediva infatti di attribuire la competenza alla Commissione cantonale di ricorso in materia di imposte. Tale soluzione risultava inoltre coerente con il principio dell'unità della procedura, visto il carattere preparatorio della decisione sull'assistenza amministrativa per rapporto a eventuali provvedimenti di recupero d'imposta o di multa per sottrazione d'imposta (DTF 128 II 311 consid. 6.2).
Il Tribunale federale ne ha dedotto che la decisione della Commissione cantonale di ricorso andava annullata e la causa rinviatale affinché, in assenza di un'autorità giudiziaria espressamente designata dal diritto cantonale e stante la necessità di conformarsi all'art. 98a OG, riesaminasse la propria competenza. Ha comunque nuovamente rimarcato che, al di là delle indicazioni fornite, non era suo compito designare l'autorità competente, in quanto la questione ricadeva sotto l'autonomia procedurale garantita ai cantoni (DTF 128 II 311 consid. 6.3).

4.3 Nel caso in discussione, la decisione impugnata, che autorizza la Divisione cantonale delle contribuzioni a consultare solo taluni atti dell'incarto penale a cui chiedeva di avere integralmente accesso, è stata emanata dalla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello.
Come evidenziato nel ricorso, la competenza di tale istanza nella materia in esame è stata sancita nel 2006 (sentenza CRP 60.2006.99 del 4 luglio 2006). In precedenza, le richieste di accesso agli atti formulate dalle autorità fiscali a quelle penali erano evase senza alcuna decisione formale. La Camera dei ricorsi penali ha però ritenuto problematico questo modo di procedere, considerato che l'esposta giurisprudenza del Tribunale federale, tenuto conto anche dell'art. 98a OG, imponeva di garantire un controllo giudiziario dello scambio di informazioni. Essa ha pertanto stabilito che, in assenza di norme procedurali più specifiche, le domande di assistenza amministrativa da parte del fisco dovevano venir trattate in base all'art. 27 del codice di procedura penale ticinese, del 19 dicembre 1994 (CPP), che le attribuisce la competenza di consentire l'ispezione degli atti di un processo a terzi aventi un interesse giuridico legittimo prevalente rispetto ai diritti personali delle persone implicate nel processo.
È in applicazione di tale procedura che la Camera dei ricorsi penali ha statuito anche nel caso concreto: ricevuta la segnalazione del Procuratore pubblico, la Divisione delle contribuzioni le ha infatti sottoposto una richiesta di accesso agli atti giusta l'art. 27 CPP.

4.4 Questa situazione procedurale appare ben diversa da quella all'origine della sentenza pubblicata in DTF 128 II 311.
In quel caso vi era infatti un conflitto di competenza negativo e risultava violata una precisa regola procedurale di diritto federale, l'art. 98a OG. Occorreva dunque un'autorità giudiziaria dotata di pieno potere di cognizione. Se nessuna autorità con questi requisiti ammetteva la propria competenza e se nessuna norma designava espressamente un'altra istanza, era preferibile che i cantoni dichiarassero competente la Commissione di ricorso in materia di imposte. Il Tribunale federale ha comunque espresso un semplice auspicio, ribadendo che i cantoni restavano liberi di fare scelte differenti.
Nella fattispecie ora sottoposta a giudizio non vi è per contro alcun conflitto di competenze negativo, visto che un'autorità giudiziaria cantonale, dotata peraltro di pieno potere di cognizione (cfr. art. 284 cpv. 2 e 3 e art. 286 cpv. 4 CPP), è entrata nel merito della domanda. Inoltre l'art. 98a OG non è più applicabile in quanto la decisione impugnata è stata emanata dopo l'entrata in vigore della legge sul Tribunale federale (art. 131 cpv. 1 e 132 cpv. 1 LTF).
Quest'ultima normativa contiene invero una disposizione per certi versi analoga all'art. 98a OG. L'art. 86 cpv. 2 LTF impone infatti ai cantoni di istituire tribunali superiori quali autorità di grado immediatamente inferiore al Tribunale federale (cfr. anche l'art. 29a Cost.); questi tribunali o un'autorità giudiziaria inferiore devono

inoltre esaminare liberamente i fatti e applicare d'ufficio il diritto (art. 110 LTF; DTF 134 I 125 consid. 4.2). Conformemente all'art. 130 cpv. 3 LTF, i cantoni dispongono tuttavia di un termine di due anni, ovvero fino al 1°gennaio 2009, per adattare la loro legislazione a queste esigenze. Di conseguenza, fino a tale momento non può essere rimproverato loro di non averle soddisfatte (sentenza 2C 64/2007 del 29 marzo 2007, in: Pra 2007 n. 134, consid. 3.2).
Per di più, in materia di diritto pubblico, di principio diversamente che in materia penale e civile (cfr. art. 75 cpv. 2 e 80 cpv. 2 LTF), i "tribunali superiori" non dovranno necessariamente giudicare su ricorso, come invece richiesto pure dall'art. 98a OG (sentenza 6A.37/1998 dell'8 luglio 1998, in: SJ 1999 I 49, consid. 2), ma potranno se del caso pronunciarsi come unica istanza cantonale (HANSJÖRG SEILER, in: Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz, Berna 2007, n. 15 ad art. 86; ESTER TOPHINKE, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [a cura di], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Basilea 2008, n. 16 ad art. 86; YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, Commentaire, Berna 2008, n. 3010). Ne segue che la procedura adottata nella fattispecie adempirebbe in ogni caso i requisiti posti dall'art. 86 cpv. 2 LTF, e ciò indipendentemente dal fatto che quando si pronuncia su domande fondate sull'art. 27 CPP la Camera dei ricorsi penali statuisce quale prima e unica istanza cantonale.

4.5 Per ora determinante è comunque l'assenza di obblighi imposti dal diritto federale per quanto concerne i rimedi di diritto cantonali. Certo, la soluzione adottata nel Canton Ticino disattende l'auspicio che la competenza sia attribuita alla Commissione cantonale di ricorso in materia di imposte, ovvero, in Ticino, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello. Tuttavia, dal momento che la questione non concerne la conformità del diritto cantonale al diritto federale, il Tribunale federale può solo esaminare se la Camera dei ricorsi penali abbia ammesso la propria competenza sulla base di un'interpretazione arbitraria dell'art. 27 CPP.
Il gravame non solleva la censura in questi termini. La ricorrente si limita infatti ad affermare che è lecito chiedersi se la Camera dei ricorsi penali sia l'autorità competente a statuire su istanze fondate sull'art. 112 LIFD. Nel ricorso la nozione di arbitrio (art. 9 Cost.; DTF 133 I 149 consid. 3.1; 132 I 175 consid. 1.2) non viene quindi nemmeno evocata e tanto meno viene spiegato in maniera precisa e dettagliata, come invece richiesto (DTF 128 I 295 consid. 7a; 125 I 492 consid. 1b), quali norme o principi giuridici la Corte cantonale avrebbe disatteso in misura addirittura grave e palese, incorrendo per l'appunto nell'arbitrio. Su questo punto l'impugnativa risulta pertanto insufficientemente motivata (art. 106 cpv. 2 LTF) e di conseguenza inammissibile.
In ogni caso, riservata l'esistenza di norme legali che dovessero designare espressamente la Camera di diritto tributario quale autorità chiamata a pronunciarsi sulle richieste fondate sull'art. 112 LIFD, di primo acchito non sembra arbitrario ammettere la competenza della Camera dei ricorsi penali in base all'art. 27 CPP. In effetti, l'assimilazione di una domanda di assistenza amministrativa da parte del fisco ad un'ordinaria richiesta di ispezione degli atti da parte di terze persone può forse apparire come il risultato di un'interpretazione estensiva dell'art. 27 CPP, ma non è dato di vedere perché tale interpretazione sarebbe addirittura sprovvista d'ogni fondamento.

4.6 In definitiva, il giudizio impugnato non deve quindi essere annullato per incompetenza della Camera dei ricorsi penali. La relativa censura è infatti inammissibile per difetto di motivazione e con ogni probabilità risulterebbe comunque infondata.

5.
5.1 In una seconda censura di natura formale, la ricorrente sostiene che la procedura dell'art. 27 CPP sarebbe semmai applicabile unicamente ai casi di assistenza amministrativa su richiesta dell'autorità fiscale. La fattispecie costituirebbe tuttavia un caso di segnalazione spontanea (art. 112 cpv. 1, 2a frase LIFD), in quanto è stato il Procuratore pubblico, di sua iniziativa, ad informarla della possibile rilevanza fiscale degli accertamenti esperiti. A suo giudizio in simili casi l'autorità terza potrebbe trasmettere in modo diretto al fisco i documenti che ritiene necessari, senza possibilità di impugnativa.

5.2 Sapere quale procedura sia applicabile in caso di segnalazione spontanea al fisco, con riferimento in particolare alle garanzie di controllo giudiziario offerte al contribuente, è una questione che, in generale, può senz'altro presentare un certo interesse (cfr. PEDROLI, L'assistenza, pag. 210 seg.; MICHELE RUSCA, Scambio internazionale di informazioni fiscali; riflessi sul diritto interno: segreto bancario e segreto istruttorio, in: RtiD II-2004

pag. 477 segg., in part. pag. 485). Essa si porrebbe tuttavia quando la segnalazione di moto proprio dovesse consistere nella trasmissione di documentazione o quantomeno di informazioni atte a precisare gli estremi della possibile sottrazione d'imposta. In concreto, il Procuratore pubblico si è per contro limitato ad una generica e succinta comunicazione all'Ispettorato fiscale, dopodiché la Divisione delle contribuzioni si è rivolta alla Camera dei ricorsi penali mediante un'istanza giusta l'art. 27 CPP. La procedura va quindi considerata come un caso di assistenza amministrativa su richiesta dell'autorità fiscale. Poco importa che le indicazioni necessarie per giudicare il buon fondamento della domanda siano in sostanza state fornite alla Camera dei ricorsi penali dal Ministero
pubblico. Non vi è infatti stata alcuna trasmissione diretta all'autorità richiedente. Quest'ultima si è del resto assoggettata volontariamente e di sua iniziativa alla procedura dell'art. 27 CPP, per cui, come rilevato sia dal contribuente che dalla Corte cantonale, ora difetta invero di un interesse legittimo per contestarla. La censura esula quindi dal contesto del litigio e risulta perciò inammissibile.

6.
6.1 Per quanto concerne il merito della vertenza, va rilevato che l'art. 112 cpv. 1 LIFD si prefigge di favorire una più ampia collaborazione tra le autorità rispetto alla normativa previgente (art. 90 cpv. 1 DIFD) perché non richiede più che le informazioni sollecitate dalle autorità fiscali siano utili per l'imposizione dei contribuenti, ma, più in generale, che siano necessarie per l'applicazione della legge (DTF 124 II 58 consid. 3e). È pertanto sufficiente che l'autorità tributaria stabilisca la necessità dei ragguagli domandati per la corretta applicazione della legge in riferimento ad una data situazione o operazione. Non deve più dimostrare l'esistenza di sospetti concreti nei confronti di ben determinati contribuenti, prima ancora di avere conoscenza degli atti di cui chiede la produzione (sentenza 2A.96/2000 del 25 luglio 2001, in: ASA 71 pag. 551, consid. 4b; sentenza 2A.28/1997 del 20 novembre 1998, in: StE 1999 B 92.13 n. 5, consid. 2a; sentenza 2A.406/1995 del 14 marzo 1996, in: ASA 65 pag. 649, consid. 5c; PEDROLI, L'assistenza, pag. 182 segg.).
D'altronde l'autorità rogata e le relative istanze di ricorso devono certo esaminare la necessità, per l'applicazione della legge, dell'informazione e dei documenti sollecitati. La valutazione dell'effettiva rilevanza di tali dati per l'imposizione fiscale delle persone coinvolte è però evidentemente di competenza dell'autorità di tassazione, esperiti tutti i necessari accertamenti in quest'ottica (cfr., per analogia, DTF 129 II 484 consid. 4.1; 128 II 407 consid. 5.2.1; 127 II 142 consid. 5a).
Come già in passato, l'autorità fiscale può utilizzare le informazioni apprese nella consultazione di un incarto penale anche contro terze persone non coinvolte nel procedimento e sulla cui situazione fiscale inizialmente non vi era alcuna necessità di approfondimento. Essa può inoltre aver accesso anche a documentazione coperta dal segreto bancario, nella misura in cui la stessa è stata ottenuta o sequestrata in modo legittimo nell'ambito del procedimento penale (DTF 124 II 58 consid. 3; sentenza 2A.28/1997 del 20 novembre 1998, in: StE 1999 B 92.13 n. 5, consid. 2a).
La giurisprudenza pone comunque dei limiti al diritto di esame da parte dell'autorità fiscale. In particolare, è escluso che quest'ultima possa domandare di aver accesso agli atti di un procedimento allo scopo di condurre un'azione di ricerca generale, senza aver motivo di supporre che la legge non sia stata applicata correttamente. L'obbligo di collaborazione non permette infatti al fisco di consultare indistintamente e senza obiettivo concreto tutti i documenti di un'altra autorità (DTF 124 II 58 consid. 3d e 3e; sentenza 2A.406/1995 del 14 marzo 1996, in: ASA 65 pag. 649, consid. 5b).

6.2 Nella fattispecie, è incontestato che dagli accertamenti esperiti dal Ministero pubblico nei confronti di A._____ emergono aspetti di rilevanza fiscale e quindi informazioni necessarie per l'applicazione della relativa legislazione, ai sensi dell'art. 112 LIFD. Controversa è per contro l'estensione del diritto di accesso agli atti. La Divisione delle contribuzioni ritiene in effetti di aver comprovato la necessità di compulsare l'intero incarto, mentre il contribuente, invocando il principio di proporzionalità, considera che un potenziale interesse a fini fiscali sia dato unicamente in relazione a taluni documenti e ad alcune pagine dei verbali di interrogatorio.

6.3 I principi giurisprudenziali esposti indurrebbero di per sé a non opporre particolari limitazioni alla domanda di assistenza formulata dalla ricorrente, che del resto non può ovviamente conoscere nel dettaglio il contenuto dell'incarto di cui chiede la produzione e non può quindi sapere se determinate risultanze dell'inchiesta esulino totalmente dagli aspetti di sua competenza. Fondandosi sulle indicazioni fornite dal Ministero pubblico alla

Camera dei ricorsi penali, essa ha in ogni caso illustrato in maniera sufficientemente precisa e concreta che la sua richiesta non è volta ad una ricerca indiscriminata di prove e riguarda non un unico, ma vari aspetti del procedimento penale. Ciononostante non può essere escluso che talune ramificazioni delle indagini penali risultino effettivamente prive d'ogni rilevanza fiscale quantomeno potenziale, ad esempio perché concernono reati senza alcun risvolto economico.

6.4 Nello scambio di informazioni tra autorità cantonali non si pongono problemi di salvaguardia della sovranità nazionale come in materia di assistenza giudiziaria internazionale (cfr., pur in un altro contesto: PEDROLI, L'assistenza, pag. 187 e 195). Eppure già in quest'ambito vige il criterio della cosiddetta utilità potenziale, in base al quale la cooperazione può essere rifiutata unicamente se gli atti richiesti non appaiono in alcun modo in rapporto con l'infrazione perseguita e manifestamente inadeguati a far progredire l'inchiesta (DTF 122 II 367 consid. 2c; 121 II 241 consid. 3a). Inoltre incombe in primo luogo alla persona interessata dalle indagini l'onere di dimostrare, in maniera chiara e precisa, in che misura le informazioni ed i documenti da trasmettere non presenterebbero alcun interesse per l'autorità richiedente (cfr. DTF 126 II 258 consid. 9b/aa e 9c; 122 II 367 consid. 2d). Se l'interessato omette di determinarsi o si pronuncia al riguardo in maniera insoddisfacente, l'autorità giudiziaria che verifica la fondatezza della domanda di assistenza deve comunque effettuare la cernita dei documenti (cfr. DTF 130 II 14 consid. 4.4), valutando quindi la rilevanza delle informazioni contenute nell'incarto per le
indagini delle autorità estere.

6.5 Benché all'esame vi sia una procedura di assistenza amministrativa e non di assistenza giudiziaria, queste regole avrebbero dovuto essere applicate per analogia pure nel caso di specie, considerato anche che le richieste di informazioni fondate sull'art. 112 LIFD vanno valutate in modo da garantire un'ampia collaborazione tra le autorità.
Invece nelle osservazioni inoltrate in questa sede l'opponente non spiega in alcun modo perché, al di là degli atti di cui ha consentito la visione, la documentazione raccolta dal Procuratore pubblico, che consisterebbe peraltro in diversi scatoloni, non avrebbe alcuna rilevanza potenziale dal profilo fiscale. Dinanzi alla Corte cantonale il contribuente non è stato granché più preciso, limitandosi ad indicare in maniera succinta l'oggetto dell'inchiesta, che riguarderebbe l'incasso di un onorario di fr. 150'000.–, l'eventuale responsabilità in qualità di amministratore unico di una società fallita ed una vicenda di emissione di garanzie a prima richiesta.
A fronte di queste indicazioni del tutto generiche, la Corte cantonale avrebbe dovuto esaminare con attenzione l'apparentemente voluminoso incarto penale e mostrarsi prudente nell'escludere la trasmissione di taluni atti, illustrando se del caso perché non conterrebbero informazioni suscettibili di adempiere i presupposti dell'art. 112 cpv. 1 LIFD. Essa si è invece limitata a richiamare il principio di proporzionalità e ad osservare che in virtù del medesimo l'accesso agli atti dev'essere ristretto ai documenti "specificatamente pertinenti alla possibile sottrazione fiscale, ossia a quelli indicati nelle osservazioni 25/29.5.2007 di A._____".

6.6 I giudici cantonali hanno quindi certo effettuato la cernita dei documenti, ma apparentemente in base a criteri diversi e più restrittivi di quelli previsti dall'art. 112 LIFD, sposando in modo acritico la tesi del contribuente senza fornire alcuna precisazione sull'oggetto dell'inchiesta e sulla natura, il contenuto e soprattutto l'assoluta irrilevanza fiscale degli atti di cui hanno escluso la trasmissione. A tale lacuna non può essere posto rimedio in questa sede, in quanto non tocca evidentemente al Tribunale federale, in prima ed unica istanza, il compito di sfogliare l'intero incarto penale al fine di verificare e motivare se e perché i documenti di cui la Camera dei ricorsi penali ha escluso la trasmissione effettivamente non contengono informazioni necessarie per l'applicazione della legge, ai sensi dell'art. 112 LIFD (cfr. DTF 126 II 258 consid. 9c; 122 II 367 consid. 2d). Tale incombenza non può spettare, in primo luogo, che alla Corte cantonale. Costituisce del resto l'essenza stessa del controllo giudiziario che è chiamata ad operare.

7.
Le considerazioni che precedono portano a concludere che, per quanto concerne la domanda di collaborazione relativa all'imposta federale diretta, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile, deve essere accolto e la decisione impugnata annullata. Gli atti vanno rinviati alla Camera dei ricorsi penali affinché, con la collaborazione del contribuente, riesamini alla luce dei principi indicati i documenti dell'incarto penale ed esponga perché e in

che misura contengono o meno informazioni suscettibili di adempiere le condizioni dell'art. 112 LIFD.

8.
In riferimento alle imposte cantonali e comunali, l'assistenza amministrativa in favore del fisco è disciplinata, come visto, dall'art. 39 cpv. 3 LAID, il cui tenore è identico a quello dell'art. 112 cpv. 1 LIFD. Per quanto concerne poi la procedura, come già accennato nella DTF 128 II 311 (consid. 6.2 e 6.4) ed espressamente confermato in seguito (DTF 130 II 65 consid. 6), il precetto costituzionale dell'armonizzazione fiscale impone ai cantoni di instaurare un parallelismo nelle vie di ricorso in materia di imposta federale diretta e di imposte cantonali e comunali. Per quanto applicabile anche nel caso concreto, tale principio è ovviamente stato rispettato. Per il resto, analogamente alla legge sull'imposta federale diretta, la legge sull'armonizzazione fiscale non contiene disposizioni procedurali vincolanti applicabili alle richieste fondate sull'art. 39 cpv. 3 LAID. Quanto affermato in relazione all'art. 112 cpv. 1 LIFD, in riferimento sia agli aspetti di procedura sia a quelli di merito, vale pertanto anche per le domande relative alle imposte cantonali.
Anche sotto questo profilo il ricorso, laddove ammissibile, deve di conseguenza essere accolto, la decisione impugnata annullata e gli atti retrocessi alla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello per nuova decisione, nel senso indicato al considerando che precede.

9.
Secondo soccombenza, le spese processuali vanno poste a carico dell'opponente (art. 65 e 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti intervenute in causa nell'esercizio delle loro attribuzioni ufficiali (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è accolto, la decisione impugnata annullata e gli atti rinviati alla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino per nuova decisione nel senso dei considerandi.

2.
Le spese giudiziarie di fr. 2'500.– sono poste a carico dell'opponente.

3.
Comunicazione alla ricorrente, al patrocinatore dell'opponente, al Ministero pubblico del Cantone Ticino, alla Camera dei ricorsi penali del Tribunale d'appello del Cantone Ticino nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

Losanna, 28 luglio 2008

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere:

Merkli Bianchi