

## **BGer 2C\_486/2021 vom 28. Juli 2021**

Bundesgericht, 2021-07-28, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_486\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_486_2021)

FR: TF 2C\_486/2021 du 28 juillet 2021

IT: TF 2C\_486/2021 del 28 luglio 2021

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Il gravame concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto le eccezioni previste dall' art. 83 LTF , è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 e art. 90 LTF ) ed è stato interposto da un'autorità legittimata in tal senso sia in relazione all'imposta federale diretta che alle imposte cantonali ( art. 89 cpv. 2 LTF in relazione con l' art. 146 LIFD [RS 642.11] e l' art. 73 cpv. 2 LAID [RS 642.14]).

Sotto questi profili, l'ammissibilità del ricorso ordinario in materia di diritto pubblico è quindi data.

#### **E. 1.2**

Meno chiaro è per contro il rispetto del termine di trenta giorni previsto dall' art. 100 cpv. 1 LTF per interporre ricorso. Dalla sentenza impugnata risulta infatti che l'intimazione è avvenuta per raccomandata il 14 maggio 2021 ed essendo tale giorno un venerdì è quindi plausibile che, come indicato nel gravame, il fisco abbia ricevuto la stessa solo il 17 maggio successivo, che era un lunedì. D'altra parte, però, al Tribunale federale note sono pure la pratica delle autorità giudiziarie ticinesi di far capo, per la notifica di sentenze alle autorità cantonali, al servizio interno di messaggeria, e la giurisprudenza cantonale (applicata per lo meno in materia penale e civile) secondo cui la notifica di un invio raccomandato coincide in quei casi già con la consegna a tale servizio, non all'ufficio al quale il plico raccomandato è indirizzato (sentenza 6B\_1037/2010 del 16 marzo 2011 consid. 1 seg. con riferimento anche all' art. 112 LTF , che chiede la notifica delle decisioni delle istanze cantonali, ma non si esprime sulla sua forma, la quale è retta dalle norme di procedura applicabili davanti all'istanza inferiore [consid. 1.3.1 segg.]).

Ora, da informazioni ricevute dalla Camera di diritto tributario, pare che il servizio di messaggeria sia stato utilizzato anche nella fattispecie e che esso abbia preso in consegna l'invio raccomandato contenente la sentenza impugnata già il 14 maggio 2021, con la conseguenza che il termine per ricorrere potrebbe avere cominciato a decorrere il 15 maggio 2021 ed essere giunto a scadenza lunedì 14 giugno 2021 (essendo il 13 giugno una domenica; art. 45 cpv. 1 LTF ). Sia come sia, la questione della tempestività del ricorso, che dipende dalla giurisprudenza cantonale in materia, può essere lasciata aperta siccome, per i motivi indicati nel seguito, è comunque destinato all'insuccesso.

#### **E. 2.1**

In via di principio, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ); può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale è esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( art. 105

cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, non può neppure tenere conto di fatti o mezzi di prova nuovi ( art. 99 cpv. 1 LTF ).

### **E. 2.2**

Quando rimprovera all'autorità inferiore un accertamento dei fatti manifestamente inesatto, l'insorgente deve motivare la censura con precisione ( art. 106 cpv. 2 LTF ). Siccome, nel campo dell'accertamento dei fatti e dell'apprezzamento delle prove, la stessa gode di grande potere discrezionale (sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 2.3), va dimostrato che la sentenza impugnata ignora il senso e la portata di un mezzo di prova, omette senza ragioni valide di tenere conto di una prova importante, oppure ammette o nega un fatto, ponendosi in aperto contrasto con gli atti ( DTF 140 III 264 consid. 2.3).

### **E. 2.3**

Visto che la ricorrente non li mette in discussione, con argomentazione che ne provi un accertamento arbitrario o altrimenti lesivo del diritto, i fatti che emergono dalla querelata sentenza vincolano il Tribunale federale anche nella fattispecie ( art. 105 cpv. 1 e 2 LTF ). Inoltre, dati rispettivamente dimostrati non sono nemmeno i presupposti per produrre nuovi documenti di merito ( art. 99 cpv. 1 LTF ).

### **E. 3**

Litigiosa è solo la questione a sapere se il diritto di tassare relativo al periodo fiscale 2011 sia prescritto, come concluso dalla Corte cantonale, oppure non lo sia, come sostenuto dal fisco ticinese.

#### **E. 3.1**

Giusta l' art. 121 LIFD il diritto di tassare si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale (cpv. 1; cosiddetta prescrizione relativa); un nuovo termine di prescrizione di cinque anni decorre - tra l'altro - con ogni riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta (cpv. 3 lett. b); in ogni caso, il diritto di tassare si prescrive in 15 anni dalla fine del periodo fiscale (cpv. 4; cosiddetta prescrizione assoluta). Come riportato dalla Corte cantonale, l'art. 193 cpv. 1, 4 lett. b e 5 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]) ha analogo tenore, in accordo a quanto previsto dall' art. 47 cpv. 1 LAID . La questione dell'intervento o meno della prescrizione relativa del diritto di tassare, oggetto di ricorso, può essere pertanto esaminata uno actu, sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali (sentenza 2C\_1025/2020 del 3 marzo 2021 consid. 2.2).

#### **E. 3.2**

Nei considerandi in diritto della querelata sentenza, cui può essere rinviato a titolo integrativo, i Giudici ticinesi hanno esposto compiutamente la giurisprudenza in materia. In tale contesto, si sono in particolare riferiti anche alla recente DTF 145 II 130 , dalla quale risulta: (a) che, ai fini dell'interruzione della prescrizione ai sensi dell' art. 120 cpv. 3 lett. b LIFD e dell' art. 47 cpv. 1 LAID , è necessario un riconoscimento "esplicito" del debito fiscale; (b) che, a differenza di quanto può valere nel diritto privato, un comportamento concludente non è quindi sufficiente; (c) che, benché non sia richiesta una formulazione specifica, dalla quale risulti testualmente il riconoscimento di debito, è comunque necessario che sia riconoscibile una consapevolezza, da parte del contribuente, di esprimersi in merito all'esistenza e all'ammontare del proprio debito fiscale; (d) che, nella medesima

ottica, anche una dichiarazione d'imposta costituisce un atto interruttivo della prescrizione solo se è stata compilata e presentata senza riserve.

### **E. 3.3**

Detto ciò, in relazione al caso che ci occupa, essi hanno quindi osservato: (a) che, senza interruzione, il diritto di tassare relativo al periodo fiscale 2011 sarebbe stato prescritto alla fine del 2016; (b) che la dichiarazione d'imposta inoltrata il 28 febbraio 2013 aveva tuttavia le caratteristiche per interrompere il termine di prescrizione, che era quindi slittato al 27 febbraio 2018; (c) che stessa cosa non poteva invece essere detta per la lettera inviata il 9 novembre 2017 dai contribuenti al fisco; (d) che ad un'interruzione della prescrizione non avevano infine condotto nemmeno gli incontri tenuti tra l'autorità fiscale e il rappresentante dei contribuenti, senza redigere verbale; (e) che la decisione di tassazione, datata 14 marzo 2018, era pertanto stata emessa quando la prescrizione relativa era già intervenuta.

### **E. 4**

In primo luogo, il fisco ticinese sostiene che, contrariamente a quanto concluso dalla Corte cantonale nei considerandi 5.1-5.4 del proprio giudizio, lo scritto del 9 novembre 2017 dei contribuenti al fisco - che non andrebbe valutato da solo, bensì insieme alla lettera del 7 novembre 2017 indirizzata dal fisco ai contribuenti - abbia in realtà condotto all'interruzione della prescrizione.

#### **E. 4.1**

Come risulta dalla querelata sentenza (consid. B), il 7 novembre 2017 l'Ufficio di tassazione competente ha indirizzato ai contribuenti una lettera con l'obiettivo di interrompere la prescrizione per il periodo fiscale 2012. Essa aveva il seguente tenore:

Dichiarazione d'imposta e decisione di tassazione IC/IFD 2012

Egredi Signori, in relazione agli accertamenti della dichiarazione d'imposta citata (tassazione base, eventuali tassazioni speciali annue) ed in considerazione del fatto che le decisioni non potranno essere intimare entro la fine del 2017, a salvaguardia dei termini di prescrizione (art. 193 cpv. 4 lett. a legge tributaria e 120 cpv. 3 lett. a della legge imposta federale diretta), vi inviamo la presente comunicazione che fa decorrere un nuovo termine di prescrizione.

#### **E. 4.2**

Con raccomandata del 9/10 novembre 2017 gli "eredi A. \_\_\_\_\_" c/o Fiduciaria A. \_\_\_\_\_ si sono invece rivolti all'Ufficio di tassazione competente in questo modo (giudizio impugnato, consid. C e 5.2) :

Richiesta copia della decisione di tassazione 2011 B.A. \_\_\_\_\_ e A.A. \_\_\_\_\_ No. registro... Vs. rif....

Egredi Signori, purtroppo tra i nostri atti non troviamo la decisione di tassazione 2011. Con la presente chiediamo una copia della decisione 2011. Ringraziamo anticipatamente e in attesa porgiamo cordiali saluti.

#### **E. 4.3**

Ora, il fisco ticinese ritiene che se si legge la lettera del 9 novembre 2017 dei contribuenti insieme al suo scritto del 7 novembre 2017, le conclusioni da trarre in merito alla portata della prima missiva sarebbero differenti e l'interruzione della prescrizione relativa di cinque

anni andrebbe ammessa anche per il periodo fiscale 2011.

Tuttavia, in base ai fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano anche il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2), il citato scritto del fisco riguarda in modo chiaro ed inequivocabile solo il periodo fiscale 2012, non il 2011, ragione per la quale da esso non emerge in realtà nulla di determinante.

#### **E. 4.4**

Nel contempo, neppure può essere messo concretamente in discussione il fatto che la lettera del 9 novembre 2017, inviata dai contribuenti al fisco, non comporta nessun riconoscimento di debito ai sensi della giurisprudenza più recente ( DTF 145 II 130 consid. 2.2; sentenza 2C\_278/2020 del 15 luglio 2020 consid. 2.2 seg.).

In effetti, la stessa contiene unicamente la richiesta di trasmissione di una copia della decisione di tassazione 2011, e non è quindi arbitrario sostenere - come fatto dai Giudici ticinesi, procedendo ad un apprezzamento del contenuto di quelle poche righe (precedente consid. 2.2) - che l'obiettivo dei contribuenti fosse proprio solo quello, non invece di confermare la loro posizione debitoria nei confronti del fisco. Ciò che ci si può semmai chiedere è perché, a quel momento, il fisco ticinese non abbia reagito: rispondendo alla lettera ricevuta e cogliendo l'occasione per interrompere nuovamente la prescrizione relativa anche per quanto attiene al periodo fiscale 2011 (che, per effetto dell'inoltro della dichiarazione d'imposta del 28 febbraio 2013, era nel frattempo slittata al 27 febbraio 2018 [precedente consid. 3.3]).

#### **E. 5**

In secondo luogo, il fisco ticinese considera che, sempre contrariamente a quanto concluso dalla Corte cantonale, la prescrizione sia stata interrotta anche dalla riunione del 23 febbraio 2018 tra il fisco e il rappresentante dei contribuenti.

#### **E. 5.1**

Dopo avere ricordato come il fisco sostenesse che la prescrizione sarebbe stata interrotta pure in occasione di alcuni incontri con il rappresentante dei contribuenti, che avrebbero avuto luogo il 21 novembre 2017 e il 23 febbraio 2018, nel considerando 5.5 della sentenza impugnata la Camera di diritto tributario ha osservato:

"A titolo abbondanziale si rileva che, in merito agli incontri avvenuti tra l'autorità fiscale e i rappresentanti dei contribuenti, l'autorità fiscale non ha redatto alcun verbale. Non è pertanto possibile comprovare, sulla sola base degli atti interni forniti dalla stessa autorità fiscale se e quando gli stessi siano avvenuti e, anche in tal caso, non sarebbe comunque possibile sapere quale fosse l'oggetto degli stessi (periodo fiscale trattato, problematiche affrontate) ".

#### **E. 5.2**

Ora, a sostegno della sua tesi, l'autorità ricorrente rileva che "in mancanza di un verbale dell'audizione, si tratta di delineare cum grano salis quale possa essere stato il motivo dell'incontro e, considerato come le versioni delle parti interessate non collimino, definire in base all'ordinario andamento delle cose e all'esperienza generale della vita quali possano essere stati gli oggetti discussi".

Anche in questo contesto, non può però essere seguita. Nella fattispecie, non siamo infatti confrontati con una questione di interpretazione di una convenzione, un contratto, ecc., in

relazione alla quale - in caso di disaccordo - va ricercato il senso oggettivo che le parti dovevano ragionevolmente attribuire alle loro rispettive dichiarazioni (sentenza 2C\_746/2015 del 31 maggio 2016 consid. 4.2), bensì con l'assenza di un verbale o di altra prova idonea ad attestare quanto discusso in occasione dell'incontro in questione. D'altra parte, accertata in modo non arbitrario l'assenza di questa prova, lecito era pure trarne le debite conclusioni, in sfavore del fisco, che si avvaleva dell'interruzione della prescrizione (sentenza 2C\_1067/2017 dell'11 novembre 2017 consid. 4.2 con riferimento alla cosiddetta "Normentheorie").

#### **E. 6**

In terzo luogo, il fisco ticinese fa valere una lesione del principio di equità siccome, "grazie a un cavillo giuridico e ad un atteggiamento negazionista", i ricorrenti si sottraggono all'obbligo sancito dalla Costituzione federale di corrispondere le imposte secondo la propria capacità contributiva ( art. 127 cpv. 2 Cost. ). Sempre a torto, però. In effetti, intervenuta la prescrizione, come nel nostro caso, la pretesa fiscale non è più data (sentenza 2C\_892/2020 del 18 febbraio 2021 consid. 2.1).

Inoltre, in base ai fatti che risultano dal giudizio impugnato, qui determinanti ( art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2), neanche si può rimproverare agli oppositori un comportamento costitutivo di abuso di diritto, contrario all' art. 2 cpv. 2 CC (sentenza 2C\_267/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 5.4; Lydia Masméjean-Fey/Guillaume Vianin, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [curatori], Commentaire romand LIFD, 2a ed., 2017, n. 23a ad art. 120 LIFD , da cui risulta che simili fattispecie vanno riconosciute con riserbo, in presenza di condizioni che in casu non sono manifestamente adempiute).

#### **E. 7**

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto sia in relazione all'imposta federale diretta che all'imposta cantonale. Visto l'esito del giudizio, le spese vanno poste a carico della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, che ha interesse finanziario nella causa ( art. 66 cpv. 1 e 4 LTF ). Gli oppositori, patrocinati da un avvocato, ma ai quali non è stato chiesto di determinarsi sul ricorso, non hanno diritto a ripetibili ( art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ).

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