

# TI\_GERICHTE 80.2018.136 vom 11. Mai 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-05-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2018.136](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.136)

FR: TI\_GERICHTE 80.2018.136 du 11 mai 2021

IT: TI\_GERICHTE 80.2018.136 del 11 maggio 2021

## Regeste

Procedura: prescrizione del diritto di tassare, atto interruttivo, lettera al fisco per chiedere copia di una decisione di tassazione, non riconoscimento esplicito del debito fiscale

## Erwägungen

### E. 1

inviavano all'autorità fiscale la dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2011: indicavano un reddito imponibile complessivo di fr. 346'052.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 3'923'125.-. b. Periodo fiscale 2012 Per il periodo fiscale 2012, i contribuenti inviavano la dichiarazione in data 18/21.11.2013 significando un reddito imponibile complessivo di fr. 364'007.- ed una sostanza imponibile di fr. 3'976'168.-. In data 26.10.2015 RI 2 decedeva. B. Con missiva 7.11.2017, trasmessa mediante invio posta APlus, l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ (di seguito UT) rivolgendosi a "\_\_\_\_\_", li informava che, tramite tale atto sarebbe stata interrotta la prescrizione del diritto di tassare per l'IC/IFD 2012. Lo scritto aveva il seguente tenore: "Egregi 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 intimate 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". C. Con raccomandata 9/10.11.2017 gli "Eredi \_\_\_\_\_" c/o Fiduciaria \_\_\_\_\_ si rivolgevano all'UT di \_\_\_\_\_: "Richiesta copia della decisione di tassazione 2011 RI 1 No. registro \_\_\_\_\_ Vs. rif. \_\_\_\_\_ Egregi 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". D. a. Periodo fiscale 2011 Con decisione del 14.3.2018 l'autorità fiscale accertava per l'IC un reddito imponibile di fr. 366'700.- e per l'IFD di fr. 376'100.- ed una sostanza, ai soli fini IC, di fr. 3'982'000.-. b. Periodo fiscale 2012 Con decisione del 14.3.2018 l'autorità fiscale accertava per l'IC un reddito imponibile di fr. 394'400.- e per l'IFD di fr. 405'600.- ed una sostanza, ai soli fini IC, di fr. 3'988'000.-. E. Con unico reclamo 15.3.2018 RI 1 e la CE fu RI 2 insorgevano avverso le decisioni IC/IFD 2011 e 2012. Nel gravame veniva preliminarmente censurata la prescrizione del diritto di tassare essendo trascorsi dai periodi fiscali in parola più di 5 anni. F. Con scritto trasmesso mediante posta APlus il 17.5.2018 l'autorità fiscale convocava i reclamanti per chiarire alcuni aspetti dei gravami da loro presentati. Il 24.5.2018 si teneva un'audizione presso l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_, nell'ambito della quale i contribuenti riconfermavano le loro posizioni, e meglio l'intervenuta prescrizione del diritto di tassare. L'autorità fiscale precisava, dal canto suo, che la notifica delle decisioni di tassazione effettuata nel 2018 era rispettosa del termine di prescrizione di 5 anni. L'autorità

resistente anticipava agli insorgenti che una motivazione più articolata sarebbe stata esposta nelle argomentazioni delle decisioni su reclamo. G. a. Periodo fiscale 2011 Con decisione dopo reclamo del 13.6.2018 l'autorità fiscale accertava un reddito imponibile complessivo di fr. 360'800.- per l'IC e di fr. 370'200.- per l'IFD. La sostanza imponibile complessiva, ai soli fini IC, veniva commisurata in fr. 3'988'000.-. Nel merito della decisione, l'autorità resistente, dopo aver illustrato il testo degli art. 193 cpv. 4 lett. a) e b) LT e 120 cpv. 3 lett. a) e b) LIFD, citava passaggi tratti dalla giurisprudenza a sostegno dell'argomentazione secondo cui non era intervenuta la prescrizione del diritto di tassare: "Per costante giurisprudenza la prescrizione viene interrotta non soltanto con ogni atto ufficiale inteso all'accertamento o alla riscossione del credito fiscale (per esempio l'invio del modulo da parte dell'autorità di tassazione), ma anche con qualsiasi dichiarazione di riconoscimento del debito fiscale da parte del contribuente. Per dichiarazione non si deve intendere unicamente l'espresso riconoscimento di debito da parte del debitore, ma ogni tipo di comportamento, che secondo i principi della buona fede, possa essere interpretato come conferma dell'obbligo fiscale. In questo senso l'invio della dichiarazione d'imposta è un atto interruttivo, ma anche una semplice e-mail spedita da un contribuente all'autorità fiscale, in merito all'accertamento degli elementi imponibili, può costituire un atto interruttivo della prescrizione (...)". Secondo l'autorità fiscale, la dichiarazione d'imposta per il periodo 2011 era stata firmata il 27.2.2013 e consegnata all'Ufficio di tassazione il 28.2.2013. L'UT era dell'avviso che il termine di prescrizione si fosse così interrotto, "scivolando" al 31.12.2018. Motivo per il quale era dell'avviso che la notifica della decisione per il periodo fiscale 2011 fosse conforme alla normativa vigente. b. Periodo fiscale 2012 Con decisione dopo reclamo del 13.6.2018 l'UT stabiliva, per l'IC un reddito imponibile complessivo di fr. 384'500.- e per l'IFD di fr. 395'600.-. La sostanza, ai soli fini IC, veniva accertata in fr. 4'052'000.-. Nel merito della motivazione, l'autorità fiscale, riferendosi ai testi legali ed alla giurisprudenza, indicava come nel caso concreto, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, non fosse intervenuta la prescrizione del diritto di tassare. Nello specifico per il periodo fiscale 2012 l'UT spiegava che la dichiarazione fiscale era stata consegnata il 21.11.2013, motivo per cui il termine di prescrizione sarebbe "scivolato" al 31.12.2018. La notifica di tassazione del 14.3.2018 era pertanto perfettamente legittima. H. Con unico ricorso 9/10.11.2018, i ricorrenti, patrocinati in questa sede da \_\_\_\_\_, contestano le decisioni su reclamo IC/IFD 2011 e 2012. La RI 1 e la vedova RI 1 ritengono che, in relazione ai periodi fiscali IC/IFD 2011 e 2012 sia intervenuta la prescrizione del diritto di tassare. Dopo aver ricapitolato gli obblighi che spettano ai contribuenti, gli insorgenti sono dell'avviso che anche l'autorità fiscale debba seguire le procedure e rispettare le tempistiche di emissione delle decisioni, così come previsto all'art. 193 LT. In applicazione di tale articolo di legge, l'UT avrebbe dovuto notificare la decisione fiscale del 2011 entro il 31.12.2016 e quella del 2012 entro il 31.12.2017. I ricorrenti sono dell'opinione che le scadenze previste dalla legge siano imperative: i contribuenti hanno tutto il diritto di ricevere le notifiche fiscali in termini ragionevoli. Nel caso in disamina l'autorità resistente sarebbe rimasta del tutto immobile sino all'emanazione, fuori tempo massimo, delle decisioni: ai ricorrenti non sarebbe pervenuta ad esempio alcuna tipologia di richiesta. I contribuenti ritengono che ciò che conta, per la prescrizione del diritto di tassare, è che la decisione sopraggiunga, entro cinque anni dalla fine del periodo fiscale in questione. Il termine quinquennale non può invece decorrere dall'inoltro della dichiarazione di tassazione. I. In data 29.3.2019 si è svolta un'udienza presso l'UT di \_\_\_\_\_. Gli insorgenti hanno ribadito la tesi ricorsuale

secondo cui la legge fa decorrere il termine di prescrizione dalla fine del periodo fiscale e non dal momento in cui viene presentata la dichiarazione d'imposta. Lamentano inoltre che vi è una costante tendenza dell'UT ad adottare le decisioni con molto ritardo. L'autorità resistente ha dal suo canto ribadito che la presentazione della dichiarazione d'imposta costituisce un riconoscimento esplicito del debito fiscale che rientra fra gli atti interruttivi previsti dalla legge. Nella fattispecie vi sarebbero altri atti interruttivi della prescrizione del diritto di tassare: una lettera del 9.11.2017 degli eredi RI 1, con cui veniva richiesta una copia della decisione di tassazione 2011; una lettera del 6.11.2014 allegata e inerente alle dichiarazioni d'imposta di RI 1 e della \_\_\_\_\_, nella quale si fa riferimento ad una procedura in uso fino al 2012. I ricorrenti hanno contestato che questi atti cui fa riferimento il fisco costituiscano degli atti interruttivi. A fine udienza l'UT ha specificato anche che l'elaborazione della tassazione 2011 è stata conclusa il 26.2.2018, anche se la relativa decisione è datata 14.3.2018. L. Con osservazioni del 18.4.2019, l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni ha segnalato che l'UT di \_\_\_\_\_, a seguito dell'udienza tenutasi nel mese di marzo, aveva proceduto ad ulteriori accertamenti, che avevano permesso di stabilire che il termine di prescrizione del diritto di tassare sarebbe stato interrotto con l'audizione del RA 1 e di \_\_\_\_\_, avvenute “ (...) in date 21 novembre 2017 e 23 febbraio 2018 in merito all'evasione delle tassazioni 2011 e 2012 di RI

## E. 2

\_\_\_\_\_”. Gli atti di accertamento in questione, sebbene non preceduti da una convocazione scritta, ma da accordi telefonici, e nonostante non fosse stato redatto alcun verbale, potevano essere debitamente comprovati dai seguenti indizi: dalla stampa della schermata degli appuntamenti del capoufficio dell'UT di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, sarebbe risultato che il 21.11.2017 ed il 23.2.2018 si erano tenuti degli incontri con \_\_\_\_\_ e il dr. \_\_\_\_\_. Inoltre “ (...) dalla stampa della schermata dei file relativi all'accertamento della tassazione 2011 e 2012 dei signori RI 1 si evince che i suddetti documenti elettronici sono stati aggiornati proprio nella medesima data dell'incontro di martedì 21 novembre 2017”. Lo scritto è stato trasmesso il 19.4.2019 a RA 1 ed è stato assegnato un termine di 20 giorni per la presentazione di una presa di posizione. M. Con risposta 3/6.5.2019 RA 1 indica che in maniera del tutto inusuale la Divisione delle contribuzioni avrebbe proposto al Giudice di “attestare la partecipazione a delle riunioni”. Il rappresentante dei contribuenti specifica di non aver traccia né ricordo alcuno in merito alla partecipazione ad una riunione avvenuta il 21.11.2017 (“L'incontro non c'è stato”). Nello scritto, il dr. \_\_\_\_\_ ricorda di aver accompagnato il 23.2.2018 \_\_\_\_\_ ad un incontro, ma precisa che “ (...) nell'audizione del 23 febbraio 2018 ci siamo chinati espressamente ed esclusivamente sulle tassazioni 2013 e 2014, come pure attestato dai quattro verbali che si allegano (...)”. N. I contribuenti hanno conferito mandato di rappresentanza, il 17.5.2019 allo Studio legale avv. \_\_\_\_\_. Il 6/7.6.2019, i ricorrenti producono delle osservazioni aggiuntive alla presa di posizione della Divisione delle contribuzioni. In particolare, si indica che unicamente in occasione del verbale d'udienza del 29.3.2019, l'UT ha sostenuto che la lettera del 9.11.2017 con la quale veniva chiesta copia della decisione di tassazione, così come le lettere del 6.11.2014 e del 15.1.2016 configurassero atti interruttivi della prescrizione del diritto di tassare. L'autorità fiscale avrebbe pure sostenuto posteriormente, che “ (...) l'elaborazione della tassazione 2011 si è in realtà conclusa il 26 febbraio 2018 e a comprova di ciò ha allegato delle fotografie di uno schermo”. Nelle osservazioni del 18.4.2019, l'UT avrebbe poi affermato che il termine di prescrizione sarebbe stato riattivato “ (...) con le presunte audizioni del signor \_\_\_\_\_

e del \_\_\_\_\_ che a dire dell' autorità fiscale sarebbero avvenute il 21 novembre 2017 e il 23 febbraio 2018 ". Secondo i ricorrenti, gli atti interruttivi della prescrizione dovrebbero essere degli atti in cui si fa valere il credito o si riconosce il debito fiscale e dovrebbero sottostare ad alcuni requisiti legali e giurisprudenziali, mentre gli atti interni all' autorità fiscale non sarebbero sufficienti ad interrompere la prescrizione. La rappresentante dei contribuenti specifica inoltre come in una recente sentenza (n. 2C\_884/2018 del 30.1.2019), l'Alta Corte abbia precisato la precedente giurisprudenza, indicando come l' interruzione della prescrizione da parte del contribuente debba essere esplicita. Con riferimento alla sentenza del TF, gli insorgenti ritengono che le lettere del 9.11.2017, del 6.11.2014 e del 15.1.2016 costituiscano mere comunicazioni senza esplicito riconoscimento del debito d' imposta, motivo per il quale non sono atte ad interrompere la prescrizione. In relazione agli incontri che si sono svolti presso l' UT gli insorgenti ribadiscono che l' incontro del 21.11.2017 non avrebbe avuto luogo, mentre quello del 23.2.2018 era inerente le tassazioni 2013 e 2014. Nello scritto si aggiunge pure come \_\_\_\_\_ fosse e sia solito recarsi più volte al mese e spesso più volte a settimana presso l' UT di \_\_\_\_\_, in nome e per conto di clienti della \_\_\_\_\_. In particolare producono, a titolo esemplificativo, una fotografia del calendario di RI 1, dalla quale si evince che il 23.8.2018, all' orario indicato dall' autorità fiscale, egli si era prima incontrato con dei clienti ed in seguito si era recato con loro presso l' UT. Per le altre date non vi sarebbe alcun riscontro nell' agenda del contribuente. I ricorrenti sono dell' avviso che le agende elettroniche sono strumenti facilmente modificabili. Proprio per tale circostanza non possono essere usate quali mezzi di prova: nulla prova infatti che l' agenda possa essere stata modificata in funzione delle circostanze. Inoltre, contrariamente a quanto preteso dall' UT " (...) si può dunque "modificare" un documento semplicemente aprendolo e salvandolo, senza in realtà nemmeno apportarvi nessuna modifica. Tuttavia, anche se fossimo in presenza di una modifica del documento office, ancora non sarebbe provato un atto ufficiale di accertamento ". A loro avviso, sarebbe palese l' inufficialità dei pretesi incontri, ritenuta l' assenza agli atti di un verbale. Inoltre, " (...) agli atti neppure è presente un' annotazione nella decisione di tassazione che finanche solo menzioni una qualsivoglia informazione ottenuta in uno di tali presunti incontri, quale ad esempio una nota all' interno dei documenti ". Con particolare riferimento al periodo fiscale 2012 si aggiunge che il TF, nella sentenza 8C\_586/2018 del 6.12.2018, ha chiarito la valenza degli invii APlus. Il sistema di invio postale APlus non è comparabile a quello dell' invio postale raccomandato, siccome non genera una ricevuta. Il sistema Track and Trace permette di seguire l' invio e informa sulla data del recapito ma non sulla vuotatura della bucalettere. In relazione alla comunicazione del 7.11.2017 indirizzata a RI 1 la stessa non sarebbe mai stata ricevuta dai contribuenti. O. Con risposta del 18/19.6.2019, l' Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni indica come, partendo dalla premessa che i ricorrenti hanno riconosciuto l' esistenza unicamente dell' incontro avvenuto il 23.2.2018, sembrerebbe del tutto verosimile che durante la " (...) predetta audizione la discussione si sia concentrata esclusivamente sulle tassazioni 2013 e 2014 (...), considerato come le tassazioni 2011 e 2012 fossero ancora aperte (...)" . In particolare le decisioni di tassazione dei periodi fiscali dal 2011 al 2014 sarebbero state registrate nel sistema informatico il giorno feriale successivo all' incontro (il 26.2.2018) ed emanate tutte contemporaneamente dopo l' incontro, il 14.3.2018. Secondo l' autorità fiscale sarebbe pertanto un' evidenza che, durante l' incontro del 23.2.2018 sia stato discusso di tutti e 4 i periodi fiscali ancora aperti. Diritto 1. I ricorrenti sostengono che nel caso di specie, per i periodi fiscali 2011 e 2012 sia intervenuta la prescrizione del diritto di tassare.

Ritengono che, in applicazione degli art. 193 cpv. 1 LT e 120 cpv. 1 LIFD l'autorità fiscale avrebbe dovuto emanare le rispettive decisioni entro il 31.12.2016 ed il 31.12.2017. Di avviso opposto l'autorità resistente la quale ritiene che l'inoltro della dichiarazione di tassazione rappresenti un atto interruttivo della prescrizione. Inoltre la prescrizione sarebbe anche stata interrotta da uno scritto del 9.11.2017 dei contribuenti, come anche da una missiva allegata alle dichiarazioni d'imposta del 2013 e del 2014 nelle quali si fa riferimento ad una procedura in uso fino al 2012.

### **E. 2.1**

Secondo l'art. 120 cpv. 1 LIFD, come pure secondo l'art. 193 cpv. 1 LT, il diritto di tassare si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale. Con l'interruzione (cfr. art. 120 cpv. 3 LIFD e 193 cpv. 4 LT; cfr. art. 137 CO) decorre un nuovo termine di prescrizione (Locher, Kommentar DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 30 ad art. 120 LIFD). Il diritto di tassare si prescrive, in ogni caso, in quindici anni dalla fine del periodo fiscale (art. 120 cpv. 4 LIFD e art. 193 cpv. 5 LT).

### **E. 2.2**

Un nuovo termine di prescrizione decorre con ogni atto ufficiale inteso all'accertamento o alla riscossione del credito fiscale, comunicato al contribuente o al corresponsabile dell'imposta (art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD e art. 193 cpv. 4 lett. a LT). Un nuovo termine di prescrizione decorre pertanto in particolar modo quando l'autorità adotta una misura finalizzata alla determinazione o all'incasso del credito fiscale e ne informa il contribuente o una persona che è responsabile solidale dell'imposta. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, tutte le misure delle autorità, che sono portate a conoscenza del contribuente e che mirano alla riscossione del credito fiscale, come pure le semplici lettere o ingiunzioni, interrompono il decorso del termine di prescrizione (DTF 139 I 64 consid. 3.3; DTF 137 I 273 consid. 3.4.3).

### **E. 2.3**

Il Tribunale federale si è già espresso in più occasioni stabilendo quali atti - comunicati al contribuente o al corresponsabile d'imposta - potessero essere considerati interruttivi della prescrizione del diritto di tassare (cfr. Beusch, in: Zweifel / Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 46 ad art. 120 LIFD; Locher, Kommentar DBG, vol. III, Basilea 2018, n. 33-34 ad art. 120 LIFD; Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, 2019, p. 126). Si citano a titolo esemplificativo: · l'invio dello formulario della dichiarazione d'imposta con la richiesta di ritornarlo firmato (DTF 137 I 273, consid. 3.4.1.); · la comunicazione secondo cui la decisione fiscale giungerà in un momento successivo (DTF 126 II 1 consid. 2; DTF 142 II 182 consid. 3.2.); · la citazione e l'audizione del contribuente; · le richieste di completazione degli allegati alla dichiarazione fiscale.

### **E. 3**

lett. b LIFD e 193 cpv. 4 lett. b LT, considerato quale atto interruttivo della prescrizione del diritto di tassare, un nuovo termine di 5 anni è iniziato a decorrere da tale data. Lo stesso sarebbe venuto a scadere il 20.11.2018 (cfr. in merito Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2016, n. 24 ad art. 120 LIFD). La decisione IC/IFD 2012 datata 14.3.2018 è stata notificata ai contribuenti " \_\_\_\_\_", che hanno presentato reclamo il 29/30.3.2018. La decisione su reclamo è stata notificata in data 13.6.2018. Ora la decisione di tassazione è stata notificata prima del 20.11.2018, motivo per cui non era

ancora intervenuta la prescrizione del diritto di tassare. 4.2. A titolo abbondanziale si rileva che l'autorità fiscale si era rivolta ai contribuenti, in data 7 novembre 2017, informandoli che non sarebbe stato possibile intimare le decisioni d'imposta del 2012 entro la fine del 2017. Nello scritto in questione veniva espressamente specificato che tale comunicazione avrebbe fatto decorrere un nuovo termine di prescrizione di cinque anni. I contribuenti hanno di per sé negato di aver ricevuto questo scritto, aggiungendo tuttavia (osservazioni 6/7.6.2019): “ (...). In ogni caso nella denegata ipotesi in cui fosse per lo meno resa molto verosimile la ricezione della stessa, si dirà quanto segue. Detta comunicazione solo è indirizzata a \_\_\_\_\_ e non quello della comunione ereditaria (...)”. Motivo per il quale nulla poteva essere dedotto, secondo i ricorrenti, da tale atto per la posizione della RI 2. Ora, non essendo agli atti il tracciamento postale (Track and Trace) dell'invio in questione, non è di per sé possibile comprovare l'avvenuta notificazione dello stesso e considerarlo quale ulteriore atto interruttivo della prescrizione (in merito alla valenza dell'invio postale APlus cfr. TF 2C\_430/2009). Tuttavia, con raccomandata del 9/10.11.2017 i contribuenti avevano chiesto copia della tassazione 2011, indicando di non più reperirla fra i loro atti: appare verosimile, dall'analisi dei fatti, che i contribuenti, ricevuto lo scritto nel quale si comunicava l'interruzione della prescrizione per il 2012, si siano interrogati sull'esito della procedura relativa al periodo fiscale 2011, chiedendo, a distanza di neppure un giorno, appunto copia della decisione. Non è comunque determinante sapere se lo scritto finalizzato all'interruzione della prescrizione per il 2012 sia o meno stato ricevuto dai contribuenti. Per i motivi esposti sopra, al momento della notificazione della decisione di tassazione 2012 del 14.3.2018, non era infatti ancora intervenuta la prescrizione del diritto di tassare. 5. Periodo fiscale 2011 5.1. Per quanto concerne il periodo fiscale 2011, la dichiarazione d'imposta compilata, corredata dai giustificativi e firmata, è stata inoltrata all'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ il 28.2.2013. Ora, vista la giurisprudenza sopraccitata, essendo tale atto considerato quale atto interruttivo della prescrizione del diritto di tassare, per effetto degli art. 120 cpv. 3 lett. b LIFD e 193 cpv. 4 lett. b LT, un nuovo termine di 5 anni è iniziato a decorrere da tale data. Lo stesso sarebbe venuto a scadere il 27.2.2018, in assenza di altri atti interruttivi, e quindi prima dell'emanazione della decisione di tassazione avvenuta unicamente il 14.3.2018. 5.2. Con raccomandata 9/10.11.2017, i contribuenti (\_\_\_\_\_), chiedevano all'autorità fiscale quanto segue: “Richiesta copia della decisione di tassazione 2011 Armando e Santina Piozzini No. Registro 265 55 25 Vs. rif. 717.37.177.9 “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”. 5.3. 5.3.1. Si tratta di comprendere, nel caso concreto, se lo scritto del 9.11.2017, trasmesso per raccomandata e con il quale viene richiesta la copia della decisione di tassazione del 2011 possa essere considerato alla stregua di un riconoscimento del debito da parte dei contribuenti e quindi essere ritenuto un atto interruttivo della prescrizione del diritto di tassare. 5.3.2. Come visto, il Tribunale federale, nella già citata DTF 145 II 130, si è chinato sui requisiti del riconoscimento del debito fiscale da parte del contribuente, che deve essere esplicito (v. supra, consid. 3.3 e 3.4). L'Alta Corte svizzera ha ricordato che, siccome nell'ambito delle imposte dirette la manifestazione di volontà deve essere “esplicita”, si deve esigere che non solo l'autorità di tassazione (quale rappresentante del creditore), ma anche il contribuente siano del parere che quell'atto implichi il riconoscimento dell'esistenza e dell'ammontare del credito d'imposta. Il riconoscimento del credito d'imposta non deve, come indicato, poter avvenire in modo inaspettato e involontario. Il Tribunale federale è quindi giunto alla conclusione

che, secondo il diritto vigente, una dichiarazione d'imposta interrompa il termine di prescrizione solo se è stata compilata e presentata senza riserve. L'atto del contribuente o del corresponsabile d'imposta si presenta in modo tale che, da un lato, deve oggettivamente essere considerato un riconoscimento espresso del debito d'imposta risultante dalla dichiarazione anche se non ancora definito nel suo ammontare e, dall'altro, non può essere soggettivamente compreso altrimenti dall'autorità di tassazione. Nella già citata sentenza del TF, atti interruttivi della prescrizione da parte del debitore d'imposta erano state considerate due e-mail: una inviata all'UT il 29.10.2010 dalla rappresentante contrattuale della contribuente, per avvisare che la contabilità della società era in revisione. Il tenore dell'e-mail era il seguente: " Al fine di evitare una procedura di recupero d'imposta e di contravvenzione per sottrazione d'imposta, vi chiediamo gentilmente di attendere con la tassazione 2008 fino a quando non avremo i dati definitivi per dichiarare correttamente il reddito della signora D ". Nella successiva e-mail del 20.1.2011 la fiduciaria aveva ringraziato l'autorità fiscale per l'attesa e trasmesso la documentazione integrativa. L'e-mail terminava con la frase: " Vi preghiamo di confermarci brevemente che avete completato la dichiarazione in conformità con questa e-mail ". I Giudici di Mon Repos avevano considerato che le e-mail in questione rappresentassero un'esplicita continuazione della dichiarazione d'imposta senza riserve (DTF 145 II 130 = RF 74/2019 p. 314 = StE 2019 B 92.9 n. 13 consid. 3.2.3; v. anche RtiD II-2020 p. 766 s.) 5.4. 5.4.1. Ora, è incontestato che la dichiarazione fiscale 2011 è stata sottoscritta dai contribuenti il 27.2.2013 ed è stata ricevuta da parte dell'autorità fiscale il 28.2.2013. La dichiarazione era stata completata dai ricorrenti, che avevano dichiarato un reddito imponibile pari a fr. 346'052.- ed una sostanza imponibile pari a fr. 3'923'125.-. 5.4.2. Lo scritto del 9/10.11.2017, alla luce della recente giurisprudenza del Tribunale federale non rappresenta un riconoscimento esplicito del debito fiscale: dal tenore letterale della richiesta dei ricorrenti si può unicamente ritenere che il suo scopo fosse di ottenere una copia della decisione fiscale 2011, siccome non riuscivano a reperirla tra i loro atti. Non si palesa alcuna consapevolezza di essere ancora debitori di imposte per il 2011. Neppure si è in presenza di un'esplicita continuazione della dichiarazione d'imposta senza riserve: non si tratta infatti di sollecito all'emanazione della decisione inerente il periodo fiscale 2011 oppure di una trasmissione di informazioni necessarie per completare la procedura fiscale. Stando così le cose, sulla base degli atti a disposizione della Camera, non si può che ritenere che non vi è stato alcun atto interruttivo della prescrizione del diritto di tassare per l'anno 2011. La decisione di tassazione, notificata il 14.3.2018, è pertanto stata intimata successivamente all'intervento della prescrizione del diritto di tassare. 5.5. 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. 3.1**

Per gli articoli 120 cpv.

### **E. 3.2**

La dottrina (in particolare Beusch ) ritiene che l'interruzione della prescrizione possa avvenire con qualsiasi tipologia di dichiarazione di riconoscimento del debito fiscale da

parte del contribuente, oppure del responsabile solidale dell'imposta. Per dichiarazione non si deve intendere unicamente l'esplicito riconoscimento di debito da parte del debitore, ma ogni tipo di comportamento, che, secondo i principi della buona fede, possa essere interpretato come conferma dell'obbligo fiscale. Vi rientrano dei pagamenti anche parziali oppure una richiesta di condono o di dilazione. Per quanto riguarda la posizione del contribuente, i motivi d'interruzione della prescrizione sono i medesimi che valgono anche nell'ambito del diritto privato. A livello procedurale ci si deve chiedere in che forma il contribuente deve attuare tale dichiarazione. Posto come l'onere della prova in merito all'interruzione della prescrizione incomba all'autorità, quale atto interruttivo può anche essere sufficiente un verbale che riprende una dichiarazione orale rilasciata dal contribuente oppure un'e-mail ( Beusch , Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo 2012, p. 298 s. e riferimenti ivi citati in particolare Beusch , Kommentar VStG, 2 a ed., Basilea 2012, n. 18 ad art. 17 LIP; Beusch , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, n. 43 ad art. 120 LIFD).

### **E. 3.3**

Per quanto riguarda, in particolar modo, la questione se l'inoltro della dichiarazione d'imposta da parte del contribuente possa configurare a tutti gli effetti un atto interruttivo della prescrizione, la stessa è stata affrontata dal Tribunale federale in una sentenza recente (n. 2C\_884/2018 del 30.1.2019). In particolare l'Alta Corte si è soffermata su una differenza, che intercorre fra la formulazione degli art. 120 cpv. 3 lett. b LIFD e 47 LAID, da una parte, e dell'art. 135 CO, dall'altra. Nei rapporti contrattuali, l'art. 135 cpv. 1 CO ammette che il riconoscimento del credito possa avvenire anche in modo non «esplicito». Si considera interruttivo della prescrizione ogni comportamento del debitore, che in buona fede il creditore può interpretare come una conferma dell'obbligazione giuridica. Determinante è il punto di vista del creditore, per cui occorre tener conto delle circostanze del caso specifico. Siccome nell'ambito delle imposte dirette la manifestazione di volontà deve invece essere «esplicita», si deve esigere che non solo l'autorità di tassazione (quale rappresentante del creditore), ma anche il contribuente siano del parere che quell'atto implichi il riconoscimento dell'esistenza e dell'ammontare del credito d'imposta. Il riconoscimento del credito d'imposta non deve, come indicato, poter avvenire in modo inaspettato e involontario (DTF 145 II 130 = RF 74/2019 p. 314 = StE 2019 B 92.9 n. 13 consid. 2.2.6; v. anche RtiD II-2020 p. 763). Tenuto conto delle considerazioni che precedono, il Tribunale federale ha ritenuto di dover riesaminare la propria giurisprudenza, risalente a prima che fosse introdotto il requisito del carattere «esplicito» del riconoscimento. Era stato in particolar modo deciso che la presentazione (incondizionata) della dichiarazione d'imposta da parte del contribuente poteva essere sufficiente per interrompere il decorso del termine di prescrizione, poiché in tal modo si verificava il «riconoscimento del credito d'imposta» (DTF 90 I 18 consid. 2b). Alla luce degli articoli 120 cpv. 3 lett. b LIFD e 47 cpv. 1 LAID, l'Alta Corte ha dunque precisato che la presentazione della dichiarazione d'imposta in quanto tale non basta senz'altro a fungere da riconoscimento esplicito del credito d'imposta. Ad esempio, se un contribuente o un corresponsabile d'imposta ritorna la dichiarazione d'imposta senza completarla affatto, ciò non basta certamente a interrompere la prescrizione. Non è l'atto in sé di inoltrare la dichiarazione d'imposta a costituire un «riconoscimento esplicito» del credito d'imposta, bensì il contenuto della dichiarazione. Secondo il diritto vigente, una dichiarazione d'imposta interrompe il termine di prescrizione solo se è stata compilata e presentata senza riserve. In questo caso, l'atto del contribuente o del corresponsabile d'imposta si presenta in

modo tale che, da un lato, deve oggettivamente essere considerato un riconoscimento espresso del debito d'imposta risultante dalla dichiarazione anche se non ancora definito nel suo ammontare e, dall'altro, non può essere soggettivamente compreso altrimenti dall'autorità di tassazione (DTF 145 II 130 = RF 74/2019 p. 314 = StE 2019 B 92.9 n. 13 consid. 2.2.7; v. anche RtiD II-2020 p. 764).

### **E. 3.4**

Più in generale, nella stessa pronuncia, la Suprema Corte ha affermato che, per quanto debba essere «esplicito», non si richiede tuttavia che il riconoscimento del debito d'imposta venga verbalizzato in questi termini (esempio: «Con la presente riconosco il credito d'imposta che risulta dal reddito che ho dichiarato»). La legge non esige niente del genere. Tuttavia, diversamente da quanto previsto dall'art. 135 cpv. 1 CO, la manifestazione di volontà deve essere formulata in modo esplicito, il che significa che in generale il contribuente o il corresponsabile d'imposta può esprimere la propria volontà di interrompere solo con un atto che si inserisce nel contesto dell'adempimento dei suoi obblighi procedurali. Semplici atti concludenti non possono essere considerati «espliciti» (DTF 145 II 130 = RF 74/2019 p. 314 = StE 2019 B 92.9 n. 13 consid. 2.2.9; v. anche RtiD II-2020 p. 765). Nel caso esaminato dal Tribunale federale, due e-mail, inviate all'autorità di tassazione dal contribuente dopo l'inoltro della dichiarazione d'imposta sono state considerate come un riconoscimento «esplicito» del credito fiscale. Con la prima, il rappresentante del contribuente aveva chiesto di attendere con la tassazione, poiché la dichiarazione d'imposta sarebbe stata completata; con la seconda, veniva prodotta documentazione integrativa. Le e-mail in questione, secondo l'Alta Corte, hanno quindi avuto l'effetto di interrompere il decorso della prescrizione (DTF 145 II 130 = RF 74/2019 p. 314 = StE 2019 B 92.9 n. 13 consid. 3.2.3; v. anche RtiD II-2020 p. 766 s.). 4. Periodo fiscale 2012 4.1. Nel caso che qui ci occupa il modulo della dichiarazione fiscale 2012, compilato, corredato dai giustificativi e firmato è stato inoltrato all'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ il 21.11.2013. Ora vista la giurisprudenza sopraccitata, essendo tale atto, per effetto degli art. 120 cpv.

### **E. 6**

Il ricorso è respinto per quanto attiene alla prescrizione del diritto di tassare per il periodo fiscale 2012, mentre è invece accolto per l'anno 2011. Tassa di giustizia e spese sono poste a carico dei contribuenti, in ragione della loro soccombenza. Vengono assegnate congrue ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1 Il ricorso è respinto per il periodo fiscale 2012. 1.2. Il ricorso è accolto per il periodo fiscale 2011. § Di conseguenza, è accertata la prescrizione del diritto di tassare per il periodo fiscale 2011. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 2'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 3'000.– sono a carico dei ricorrenti in ragione di ½ (fr. 1'500.–). 3. Ai ricorrenti, patrocinati, viene riconosciuta la somma di fr. 1'500.– a titolo di ripetibili. 4. Contro il presen \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :