

# La prescrizione del diritto di riscossione

## Esame della disciplina vigente nell'imposta federale diretta e nelle imposte cantonali e comunali ticinesi



**Curzio Toffoli**

Avvocato,  
Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,  
Studio legale notarile Toffoli & Sala, Chiasso

La prescrizione è un principio generale del sistema giuridico svizzero, che opera quindi anche nel diritto fiscale. La LIFD e la LT prevedono due distinti regimi di prescrizione: uno per il diritto di tassare; l'altro (oggetto di questo contributo) per il diritto di riscuotere le imposte. La legge distingue due tipi di termini entro i quali un credito fiscale accertato deve essere riscosso, pena la sua estinzione: il termine relativo, che può essere sospeso o interrotto da eventi particolari; e quello assoluto, che non subisce alcun arresto. Le norme sulla prescrizione relativa della riscossione rinviano a quelle previste per il diritto di tassare: si tratta di una scelta legislativa inadeguata, incapace di tener conto delle differenze tra le due procedure e che genera problemi di applicazione. Vi sono poi altri regimi giuridici, di natura non fiscale, che influenzano i termini di prescrizione in ambito di riscossione: si tratta delle peculiarità regolate dalla LEF e dell'ipoteca legale in favore dell'autorità fiscale. Infine, diversamente da quanto accade nel diritto civile, LIFD e LT non disciplinano esplicitamente le conseguenze giuridiche dell'intervenuta prescrizione sui crediti fiscali. Questa lacuna genera ulteriori incertezze applicative. Una revisione della specifica norma appare quindi auspicabile: il contributo propone una formulazione idonea a risolvere le criticità rilevate.

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>15</b>
<b>II. Generalità</b> .....	<b>15</b>
A. Senso e scopo della prescrizione .....	16
B. Distinzione tra "prescrizione" e "perenzione".....	16
1. Prescrizione .....	16
2. Perenzione.....	16
3. Utilità della distinzione nel diritto fiscale.....	17
<b>III. Regimi prescrittivi nella LIFD, nella LT e nella LAID</b> .....	<b>17</b>
A. Prescrizione del diritto di tassare .....	17
B. Prescrizione del diritto di riscuotere l'imposta federale diretta.....	17
C. Prescrizione del diritto di riscuotere le imposte cantonali ticinesi.....	17
D. Prescrizione del diritto di riscuotere le imposte comunali ticinesi.....	18

E. Prescrizione del diritto di riscuotere le spese e le multe .....	18
F. Relazioni tra l'imposta federale diretta e le normative cantonali .....	18
<b>IV. La prescrizione del diritto di riscuotere</b> .....	<b>18</b>
A. Oggetto.....	18
B. Nozione di "termine".....	18
C. Termine di prescrizione relativo .....	18
D. Termine di prescrizione assoluto .....	19
<b>V. Notifica della decisione di tassazione</b> .....	<b>19</b>
A. Notifica effettiva e reputata.....	19
B. Modalità di notifica.....	19
C. Notifica irregolare .....	20
<b>VI. Computo dei termini di prescrizione</b> .....	<b>20</b>
A. Disciplina applicabile.....	20
B. Esempi.....	21
1. Caso 1 .....	21
2. Caso 2 .....	21
3. Caso 3 .....	21
4. Caso 4 .....	21
<b>VII. Osservanza del termine di prescrizione</b> .....	<b>21</b>
<b>VIII. Sospensione e interruzione del termine di prescrizione relativo</b> .....	<b>22</b>
A. Motivi di impedimento o sospensione del termine (art. 120 cpv. 2 LIFD; art. 193 cpv. 3 LT) .....	22
1. Pendenza di un rimedio giuridico (art. 120 cpv. 2 lett. a LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. a LT) .....	22
2. Credito fiscale assicurato da garanzie o concessione di una dilazione di pagamento (art. 120 cpv. 2 lett. b LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. b LT).....	23
3. Mancanza di domicilio o dimora fiscale in Svizzera del contribuente o del corresponsabile dell'imposta (art. 120 cpv. 2 lett. c LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. c LT) .....	23
B. Motivi che fanno decorrere un nuovo termine (art. 120 cpv. 3 LIFD; art. 193 cpv. 4 LT) .....	23
1. Atto ufficiale dell'autorità fiscale (art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. a LT) .....	23
2. Riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta (art. 120 cpv. 3 lett. b LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. b LT) .....	24

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

3. Presentazione di una domanda di condono (art. 120 cpv. 3 lett. c LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. c LT).....	24
4. Promovimento di un'azione penale (art. 120 cpv. 3 lett. d LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. d LT).....	25
<b>IX. Prescrizione del diritto di riscuotere il recupero di imposta (art. 151 ss. LIFD; art. 236 ss. LT).....</b>	<b>25</b>
<b>X. Regimi speciali.....</b>	<b>25</b>
A. Corresponsabilità nel pagamento dell'imposta.....	25
B. Peculiarità LEF.....	26
1. Differimento della realizzazione.....	26
2. Fallimento del debitore.....	26
3. Procedura di moratoria concordataria.....	26
4. Crediti fiscali incorporati in un attestato di carenza di beni.....	26
C. Credito fiscale assistito da ipoteca legale.....	27
<b>XI. Effetti della prescrizione del diritto di riscuotere.....</b>	<b>28</b>
A. Opzioni.....	28
B. Conseguenze.....	28
C. "Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio".....	29
<b>XII. Sintesi.....</b>	<b>29</b>

## I. Introduzione

"Fatto giuridico" è qualunque evento che produca effetti giuridici. Possono rivestire rilevanza giuridica anche i cd. "fatti naturali", ossia quei fatti che si attualizzano senza il concorso dell'uomo. Tra i fatti naturali assume particolare rilevanza giuridica il tempo, sebbene più che un fatto il tempo esprima una relazione, ossia un modo di essere del fatto<sup>[1]</sup>. Il trascorrere del tempo influenza quindi non solo le vicende umane, ma anche quelle giuridiche. Non per caso esso è preso in considerazione dall'ordinamento giuridico sotto vari aspetti, laddove i punti di più evidente tangenza si osservano negli istituti giuridici

[1] Ancorché in ambito giuridico il trascorrere del tempo sia considerato un fatto banale, generalmente noto e che non richiede alcuna prova particolare (DTF 138 I 169 consid. 3.2), al livello più fondamentale, quello della fisica, il tempo resta un concetto estremamente difficile da definire. Allo stato attuale della nostra conoscenza è tutt'altro che chiaro che cosa realmente sia "il tempo", e in particolare la reale esistenza della cd. "freccia del tempo" (ossia la particolarità che il tempo sembra, agli esseri umani almeno, muoversi in una direzione precisa, dal passato al futuro, e non viceversa): "tutte le equazioni della fisica confermate da successi spesso secolari, sono simmetriche rispetto al tempo [...]. Il futuro e il passato sembrano essere fisicamente su un piede di completa parità. Le leggi di Newton, le equazioni di Hamilton, quelle di Maxwell, la relatività generale di Einstein, l'equazione di Dirac, l'equazione di Schrödinger: tutto questo rimane inalterato se invertiamo la direzione del tempo (se sostituiamo la coordinata  $t$ , che rappresenta il tempo, con  $-t$ )" (ROGER PENROSE, *La mente nuova dell'imperatore*, Milano 1992, p. 386 s.). Infatti, nelle equazioni elementari del mondo, la cd. "freccia del tempo" compare unicamente quando c'è di mezzo del calore. In tutti i fenomeni che diventano assurdi se "riavvolti" nel tempo, c'è qualcosa che si scalda. Fu R.J.E. Clausius (1822-1888) a cogliere il punto, enunciando una legge divenuta celebre: se nient'altro intorno cambia, il calore non può passare da un corpo freddo a uno caldo. Egli chiamò la quantità che misura questa irreversibile unidirezionalità del calore "entropia". Si tratta di una quantità misurabile e calcolabile, indicata con la lettera  $S$ , che cresce o resta uguale, ma non diminuisce mai in un processo isolato ( $\Delta S \geq 0$ ), oggi conosciuta come "secondo principio della termodinamica" (concetto magistralmente volgarizzato da Woody Allen nel film "Whatever Works" del 2009, quando la coprotagonista Melody così la spiega: "entropia: è quella cosa per cui non si riesce a rimettere il dentifricio nel tubo"). Per chi fosse interessato ad approfondire il tema del tempo si raccomanda – avvertendo che si tratta di lettura non propriamente agevole – il libro di CARLO ROVELLI, *L'ordine del tempo*, Milano 2017 (in particolare la "prospettiva" offerta nel cap. 10).

del "diritto intertemporale" e, appunto, della "prescrizione". A dispetto della sua importanza, nel panorama dottrinale svizzero è per molto tempo mancata una trattazione che affrontasse in modo organico, sistematico e dettagliato la prescrizione nel contesto del diritto tributario vigente<sup>[2]</sup>. Nel 2019, questa lacuna è stata, infine, colmata con l'apparizione dell'imponente studio di Marco ROSTETTER<sup>[3]</sup>. È questa ricerca che ha ampiamente ispirato la redazione del presente contributo<sup>[4]</sup>.

## II. Generalità

Unitamente ad altri fattori, il trascorrere del tempo può dar luogo all'acquisto o all'estinzione di diritti. L'istituto giuridico della "prescrizione" (inteso nella sua accezione più ampia) considera l'invalidazione di un diritto (anche qui inteso nella sua accezione più generale) per effetto del trascorrere del tempo. La prescrizione è un principio generale del sistema giuridico svizzero, e meglio un istituto del diritto materiale, che opera sia nell'ambito del diritto privato che di quello pubblico<sup>[5]</sup>. Ciononostante, il nostro ordinamento giuridico non conosce una definizione unitaria del concetto di "prescrizione"<sup>[6]</sup>. Per sommi capi si può affermare che in questo istituto rientrano tutte le norme che disciplinano il modificarsi delle situazioni giuridiche a seguito del trascorrere del tempo<sup>[7]</sup>.

[2] Per quanto riguarda il diritto privato, è ben noto l'ampio e fondamentale studio (del 1975) di KARL SPIRO, *Die Begrenzung privater Rechte durch Verjährungs-, Verwirkungs- und Fatafristen*. Per quanto riguarda il diritto pubblico in generale, è del 2013 la tesi di dottorato di THOMAS MEIER, *Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen*. Per quanto riguarda specificamente il diritto fiscale, nel 2012 è apparsa la tesi di abilitazione di MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, il cui focus è però l'inquadramento e la sistematizzazione della prescrizione nel sistema dei motivi di decadenza. Per rinvenire uno studio dettagliato sulla prescrizione nel diritto fiscale occorre risalire al 1985, con la pubblicazione della tesi di dottorato di Markus BINDER, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht*, che è però precedente all'entrata in vigore della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14642.14).

[3] MARCO ROSTETTER, *Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern*, Diss., San Gallo, 2019; apparso anche nella collana: *Schriftenreihe für Finanzwissenschaft und Finanzrecht*, vol. 115, edito dall'Institut für Finanzwirtschaft (IFF) dell'Università di San Gallo.

[4] La tesi di dottorato di ROSTETTER è facilmente rinvenibile e liberamente scaricabile da internet. Essa prende in esame praticamente tutta la dottrina e la giurisprudenza (quantomeno del Tribunale federale) in materia, menzionandola doviziosamente. Per evitare ridondanze citazionali e non appesantire ulteriormente l'apparato di note, mi è parso pertanto appropriato limitarmi a richiamare con precisione i numeri a margine (nm.) di questa tesi, così che chiunque voglia approfondire può ritrovare tutti gli ulteriori riferimenti giurisprudenziali e dottrinali. Fonti ulteriori sono state aggiunte quando non rinvenute nella menzionata monografia.

[5] DTF 118 II 447 consid. 1b/bb.

[6] Nemmeno il diritto privato disciplina la prescrizione in modo omogeneo. Le disposizioni generali sulla prescrizione dei crediti sono contenute nel Titolo terzo del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220), che tratta l'estinzione delle obbligazioni (artt. 127-142). Rivestono inoltre importanza particolare l'art. 60 (diritto in materia di reati o di responsabilità civile) e l'art. 67 (indebito arricchimento) CO. Si riscontrano inoltre numerose disposizioni speciali nella parte generale o in quella speciale del CO, così come nel Codice civile (CC; RS 210) e in altre leggi, che derogano al regime ordinario (sia con riferimento all'estensione dei termini che con riguardo alla decorrenza degli stessi). Cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (Diritto in materia di prescrizione), n. 13.100, del 29 novembre 2013, in: FF 2014 211 (cit.: Messaggio CO).

[7] ROSTETTER (nota 3), nm. 18.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

### A. Senso e scopo della prescrizione

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, scopo generale della prescrizione è salvaguardare gli interessi pubblici della certezza del diritto, della chiarezza e della pacificazione giuridica<sup>[8]</sup>. Quale effetto accessorio all'interesse di instaurare rapporti giuridici chiari, la prescrizione sprona il titolare di un diritto ad esercitare le sue prerogative entro un determinato orizzonte temporale, ritenuto ragionevole, anziché differire le relative controversie. L'inoperosità prolungata nell'esercizio di un diritto rende verosimile l'inconsistenza o la decadenza dello stesso, o può essere interpretata come una rinuncia a farlo valere<sup>[9]</sup>. In altri termini, quando una situazione di fatto si protrae oltre un determinato periodo di tempo, l'ordinamento giuridico tende a far coincidere la situazione di diritto con quella di fatto.

Anche le pretese fiscali sottostanno a costrizioni temporali: il rapporto giuridico tra lo Stato (soggetto attivo) ed il cittadino-contribuente (soggetto passivo) deve, infine, cristallizzarsi in una situazione compiuta e certa. Ad un dato – e per quanto possibile precisamente definibile – istante nel tempo deve essere chiaro se una determinata fattispecie possa o meno essere ancora concretizzata ("tassata"), rispettivamente incassata ("riscossa")<sup>[10]</sup>.

Le attività giuridiche che sono soggette a prescrizione devono, quindi, essere compiute entro periodi di tempo dati. Da ciò segue la necessità di stabilire regole che definiscano nel modo più chiaro possibile come questi periodi temporali debbano essere computazionalmente trattati. Più specificamente, per ogni termine deve essere stabilito cosa scatena la sua decorrenza (*i.e.* il giorno iniziale, *dies a quo*<sup>[11]</sup>), quale è la sua ampiezza (in giorni, mesi, anni, o frazioni di questi), e quando interviene la scadenza (*i.e.* il giorno finale, *dies a quem*<sup>[12]</sup>). Deve, inoltre, essere specificato l'evento che determina l'osservanza del termine, così come le conseguenze che insorgono in caso di mancata osservanza.

<sup>[8]</sup> DTF 137 III 13 consid. 2.1. Per quanto riguarda gli scopi peculiari al diritto fiscale, cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 75 s.

<sup>[9]</sup> DTF 137 III 13 consid. 2.1.

<sup>[10]</sup> Questo contributo considera unicamente la prescrizione nella riscossione di crediti fiscali dello Stato nei confronti del contribuente (ad eccezione dell'imposta alla fonte). Anche il contribuente può però detenere crediti fiscali verso lo Stato, la cui riscossione è pure soggetta a prescrizione. Si tratta segnatamente della restituzione di un'imposta non dovuta o dovuta solo in parte, pagata per errore (art. 168 LIFD); della restituzione a seguito di revisione (art. 147 ss. LIFD); e della restituzione a seguito di rettifica di errori di calcolo e di scrittura contenuti in decisioni e sentenze cresciute in giudicato (art. 150 LIFD).

<sup>[11]</sup> Espressione latina che significa: "giorno dal quale". È utilizzata per indicare il giorno a partire dal quale si computa un determinato termine. "Decorrenza" significa infatti "essere applicato o computato a partire da un dato momento" (Dizionario Treccani). Dire che un termine decorre da un dato giorno significa dire che esso ha effetto, comincia, inizia quel dato giorno. Giuridicamente, in ambito di "termini", "decorrenza" e "trascorrere" non sono, quindi, espressioni semanticamente equivalenti.

<sup>[12]</sup> Espressione latina che significa: "giorno al quale". È utilizzata per indicare il giorno nel quale un termine scade. Di norma, il *dies a quo* non si computa (aritmeticamente corrisponde quindi al "giorno zero"), mentre il *dies ad quem* si computa: "*Dies a quo non computatur in termino, dies ad quem computatur*".

### B. Distinzione tra "prescrizione" e "perenzione"

La prescrizione di pretese di diritto pubblico, di cui le pretese fiscali rappresentano un sottoinsieme, è di principio retta dalle pertinenti disposizioni di questo specifico ambito. In mancanza di queste ultime, specificamente enunciate o analogamente applicabili, il giudice può estendere per analogia le regole di prescrizione proprie del diritto privato, oppure definire egli stesso il regime di applicazione<sup>[13]</sup>. Nel diritto privato, dove l'istituto della prescrizione è disciplinato in modo più compiuto e con maggiore accuratezza dogmatica, si usa distinguere tra "prescrizione" (propriamente detta) e "perenzione" (o decadenza)<sup>[14]</sup>.

#### 1. Prescrizione

La prescrizione ("*Verjährung*") produce l'estinzione di un diritto per effetto del suo mancato esercizio da parte del titolare durante un periodo di tempo determinato dalla legge. Una volta subentrata la prescrizione, il debitore acquista la facoltà di rifiutare la propria prestazione, ossia la possibilità di non ottemperare alla richiesta del creditore. Materialmente, però, il credito prescritto non si estingue. Esso muta la sua natura giuridica, trasformandosi in una cd. "obbligazione naturale", il cui adempimento non può essere imposto contro la volontà del debitore (si dice che "non è più azionabile"). L'obbligazione continua però a poter essere soddisfatta in modo giuridicamente efficace. Per sua natura, la prescrizione presuppone l'inerzia ingiustificata del titolare del diritto da esercitare. Essa non opera, quindi, quando sopraggiunge una causa che giustifica questa inerzia, o quando l'inerzia viene meno. Due "sotto-istituti" sono preposti a considerare queste eventualità: la "sospensione" e l'"interruzione"<sup>[15]</sup>.

La sospensione della prescrizione è determinata da particolari rapporti fra le parti: l'inerzia del titolare del diritto permane, ma è giustificata. Essa dispiega i suoi effetti per tutto il periodo in cui perdura la causa giustificativa, ma non toglie valore al periodo (eventualmente) già trascorso, e può perciò essere paragonata ad una "parentesi temporale": il tempo precedente al verificarsi della causa di sospensione non perde la sua efficacia, e si somma con il periodo successivo alla cessazione dell'operatività della causa.

L'interruzione della prescrizione, invece, ha luogo perché il titolare compie un atto con il quale esercita il diritto o perché il diritto viene riconosciuto dal soggetto passivo del rapporto. È quindi qui l'inerzia stessa che viene a mancare. Venendo meno l'inerzia, l'interruzione toglie ogni valore al tempo già trascorso. Per questo motivo, dal verificarsi del fatto interruttivo decorre un nuovo termine di prescrizione.

#### 2. Perenzione

Dalla prescrizione va concettualmente distinta la "perenzione" ("*Verwirkung*"), la quale comporta invece l'estinzione del diritto in questione: da qui la denominazione, più accurata, di "decadenza".

<sup>[13]</sup> MEIER (nota 2).

<sup>[14]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 50.

<sup>[15]</sup> Cfr. ANDREA TORRENTE/PIERO SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, 15ª ed., Milano 1997, § 79.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Alla base della perenzione sta il trascorrere di un termine cd. "perentorio", oggettivo, indipendente dalle circostanze soggettive che ne hanno determinato il suo trascorrere inutilizzato. È il mero fatto del trascorrere infruttuoso del termine stabilito che provoca la decadenza del diritto. La perenzione implica così, per il titolare del diritto, l'onere di esercitarlo entro l'orizzonte temporale sancito dalla legge. A questa differenza di fondamento logico corrisponde la caratteristica specifica della perenzione: a questa non tornano applicabili le norme relative all'interruzione e alla sospensione. La perenzione di un diritto può essere impedita solo dall'esercizio del diritto stesso mediante il compimento dell'atto previsto<sup>[16]</sup>. Va poi osservato come il concetto di perenzione abbia un significato più ampio rispetto a quello di prescrizione: essa può intervenire non solo a causa del trascorrere del tempo, ma anche in conseguenza di comportamenti contrari alla buona fede o violazione di obblighi procedurali<sup>[17]</sup>.

### 3. Utilità della distinzione nel diritto fiscale

Per quanto attiene alle pretese di diritto pubblico, dottrina e giurisprudenza hanno difficoltà a distinguere chiaramente tra termini di prescrizione e termini di perenzione. Per il diritto pubblico in generale, e per il diritto tributario in particolare, non esistono chiari criteri di delimitazione tra i due istituti. Una traslazione dei (sopra esposti) criteri in uso nel diritto privato non è di scontata applicazione. Innanzitutto, a tenore della giurisprudenza in materia tributaria, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, la prescrizione è una questione di diritto materiale che va esaminata d'ufficio dall'autorità<sup>[18]</sup>. Gran parte della dottrina ritiene poi che la conseguenza giuridica della prescrizione sia la decadenza *tout court* del credito, e non la sua mutazione in un'obbligazione naturale. D'altra parte, il Tribunale federale ha però almeno in un'occasione, e in una certa misura, "avallato" la distinzione. Risolvendo un ricorso di diritto pubblico contro una sentenza emanata dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello, i giudici federali hanno precisato che per quanto concerne l'interpretazione di norme legali sui termini, e in particolare la questione di sapere se gli stessi costituiscano termini di prescrizione oppure di perenzione, il distinguo non può essere operato unicamente sulla base della terminologia impiegata nella legge (soprattutto quando quest'ultima non è recente), ma è necessario un esame più approfondito. I termini per i quali la legge esclude espressamente o in modo implicito l'interruzione rappresentano dei "termini di perenzione", i quali di principio non possono essere sospesi, interrotti o prolungati. Pure le disposizioni che fissano un lasso di tempo per far valere una pretesa o iniziare una procedura hanno per oggetto dei termini di perenzione piuttosto che di prescrizione<sup>[19]</sup>.

Tutto ciò considerato si può convenire – con ROSTETTER – che nel diritto fiscale la distinzione rimane di trascurabile

[16] TORRENTE/SCHLESINGER (nota 15), § 82; cfr. per una sintesi anche Marco FRIGERIO, La perenzione nel diritto cantonale ticinese, in: RDAT II-1997, p. 271 ss.

[17] ROSTETTER (nota 3), nm. 58.

[18] Sentenza TAF n. A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 5.2.1, con giurisprudenza e dottrina citata, resa però in ambito di Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21).

[19] Sentenza TF n. 2D\_46/2007 del 2 novembre 2007 consid. 3.

utilità informativa e idonea a generare malintesi. L'utilizzo del solo termine "prescrizione", declinato nelle sue due specie di "assoluta" e "relativa", appare adeguato a descrivere e trattare compiutamente i fenomeni prescrittivi di carattere fiscale<sup>[20]</sup>.

### III. Regimi prescrittivi nella LIFD, nella LT e nella LAID

La LIFD e la Legge tributaria del Cantone Ticino (LT; RL 640.100) disciplinano separatamente, attraverso due distinti regimi, la prescrizione per due manifestazioni della realtà impositiva: quella della "tassazione" e quella della "riscossione"<sup>[21]</sup>.

#### A. Prescrizione del diritto di tassare

La "prescrizione del diritto di tassare" (art. 120 LIFD, art. 193 LT) stabilisce l'orizzonte temporale entro il quale l'autorità fiscale può procedere ad accertare, e se del caso imporre, una determinata manifestazione della realtà. Ciò avviene attraverso una procedura codificata che, una volta definitivamente compiuta, può originare un "credito fiscale" dello Stato verso il contribuente. Questo regime prescrittivo interessa, quindi, un procedimento amministrativo (quello della cd. "tassazione"). In assenza di tale limitazione temporale, una procedura di tassazione tempestivamente avviata potrebbe protrarsi indefinitamente nel tempo.

#### B. Prescrizione del diritto di riscuotere l'imposta federale diretta

La "prescrizione del diritto di riscuotere" (art. 121 LIFD), oggetto di questo contributo, definisce invece il limite temporale entro il quale l'autorità fiscale è tenuta a riscuotere il credito fiscale dal contribuente. Questo regime prescrittivo interessa, quindi, l'esazione (la "riscossione") del credito accertato nella procedura di tassazione e, come tale, manifesta alcune comunanze con il sistema di prescrizione civile dei crediti. Interessando due fasi distinte, mutualmente esclusive e necessariamente consecutive, i termini previsti dai due regimi prescrittivi non possono intersecarsi<sup>[22]</sup>.

#### C. Prescrizione del diritto di riscuotere le imposte cantionali ticinesi

La disciplina sancita nella LT (art. 194, art. 193 cpvv. 3 e 4) replica testualmente quella della LIFD<sup>[23]</sup>. Sistemáticamente, la norma cantonale opera quale "principio generale di procedura" (art. 182 ss. LT), valendo quindi non solo per la riscossione dell'imposta cantonale ordinaria (art. 1 LT), ma anche per la riscossione delle

[20] ROSTETTER (nota 3), nm. 50-63. Occasionalmente, alcuni (autorevoli) commentatori denominano "termini di perenzione" i termini di prescrizione assoluti (citati in: ROSTETTER [nota 3], nm. 23).

[21] Altre leggi federali, come ad es. la LIP, prevedono invece un unico sistema prescrittivo, valido per la tassazione e la riscossione dell'imposta, con un termine di prescrizione unico (*in casu*, quinquennale: art. 17 cpv. 1 LIP).

[22] Il termine di prescrizione in ambito di riscossione decorre, infatti, solo in presenza di una decisione di tassazione passata in giudicato. In linea di principio, quindi, la prescrizione del diritto di tassare non interessa gli account previsti per l'imposta ordinaria (art. 240 cpv. 1 LT), che scadono in precedenza, almeno nella misura in cui sono riscossi prima del conteggio definitivo (art. 1 del Decreto esecutivo concernente la riscossione e i tassi d'interesse delle imposte cantionali valevole per il 2023 [RL 640.320]).

[23] Per questo motivo, salvo che motivi di completezza o comprensione lo richiedano, di seguito saranno richiamati unicamente i pertinenti articoli della LIFD.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

imposte cantonali tassate separatamente (artt. 36-38 LT), così come per quelle speciali sugli utili immobiliari (art. 123 ss. LT) e sulle donazioni e successioni (art. 141 ss. LT).

### D. Prescrizione del diritto di riscuotere le imposte comunali ticinesi

Per quanto riguarda le imposte comunali previste all'art. 274 LT, la legge non enuncia una disciplina propria. In ragione della norma residuale – per cui in mancanza di norme particolari sono applicabili per analogia le disposizioni in materia di imposte cantonali (art. 275 LT) – si ha che la prescrizione del diritto di riscuotere le imposte comunali è pure disciplinato dall'art. 194 LT.

### E. Prescrizione del diritto di riscuotere le spese e le multe

La riscossione delle spese e delle multe presuppone (ovviamente) che queste siano state inflitte al contribuente con una decisione passata in giudicato. La prescrizione è retta dall'art. 185 LIFD, rispettivamente dall'art. 268 cpv. 2 LT, disposizioni che replicano, rispettivamente rimandano, alla disciplina comune (art. 121 LIFD, art. 194 LT). Si osserva che l'evento determinante per il computo dei termini di prescrizione è il passaggio in giudicato della decisione di tassazione, non quello delle specifiche decisioni su spese e multe.

### F. Relazioni tra l'imposta federale diretta e le normative cantonali

Giusta l'art. 47 cpv. 2 LAID, i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione. In caso di sospensione o di interruzione, al più tardi in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la tassazione è cresciuta in giudicato. LIFD e LT sono pertanto, sul tema, perfettamente coincidenti con la LAID.

Per quanto riguarda il Canton Ticino, come già evidenziato (cfr., *supra*, cap. III.C.), la LT ha replicato la corrispondente norma della LIFD. La situazione è pressoché identica per tutti gli altri Cantoni. Si riscontrano però due eccezioni:

- la prima, significativa, nel Canton Vallese dove la sospensione e l'interruzione del termine di prescrizione del (solo) diritto di riscuotere l'imposta cantonale sono disciplinate dalle disposizioni del CO (art. 130 cpv. 2 della Legge tributaria vallesana);
- la seconda nel Canton Berna, dove la prescrizione relativa delle spese e delle multe fiscali è di dieci anni (art. 229 cpv. 4 della Legge tributaria bernese).

## IV. La prescrizione del diritto di riscuotere

### A. Oggetto

Secondo l'esplicito tenore letterale dell'art. 121 cpv. 1 LIFD, oggetto di prescrizione sono i "crediti fiscali". Rientrano in questi ultimi anche gli eventuali interessi perequativi del diritto cantonale ("*Ausgleichzinsen*"), così come (in quanto accessori della pretesa principale) gli interessi di ritardo sul credito fiscale (art. 164 LIFD, art. 243 LT)<sup>[24]</sup>. Detto altrimenti, la

[24] Nel Canton Ticino gli interessi di ritardo maturano a partire dalla scadenza delle singole rate di acconto e del conguaglio. Il tasso valido per il 2023 è del 2,5% (art. 6 del Decreto esecutivo concernente la riscossione e i tassi d'interesse

prescrizione del diritto di riscossione concerne solo gli importi dei crediti fiscali espressamente contemplati nella decisione di tassazione ordinaria. Eventuali componenti di reddito (rispettivamente di utile) o di sostanza (rispettivamente di capitale) dello stesso periodo fiscale che non sono stati (o non hanno potuto essere) considerati in modo completo ed esatto nella decisione di tassazione passata in giudicato, devono prima essere concretizzati e resi definitivi nel quadro dell'apposita procedura di recupero di imposta: la loro riscossione sottostà quindi ad un proprio termine di prescrizione<sup>[25]</sup>.

Nelle sue manifestazioni "ordinarie", il diritto di riscuotere i crediti fiscali conosce due regimi prescrittivi:

- la prescrizione relativa e
- quella assoluta.

Si osservano poi due manifestazioni "speciali", situate fuori del regime ordinario:

- quello del credito fiscale incorporato in un attestato di carenza beni (ACB), dove non opera la prescrizione assoluta (cfr., *infra*, cap. X.B.4.) e
- quello del credito fiscale garantito da pegno immobiliare, dove questo è, entro certi limiti, sottratto alla prescrizione (cfr., *infra*, cap. X.C.).

### B. Nozione di "termine"

Giuridicamente, per termine si intende un periodo di tempo determinato entro il quale deve essere eseguito un certo atto processuale, oppure esercitato un certo diritto, o ancora emessa una certa dichiarazione di volontà, *et. sim.*<sup>[26]</sup>. I termini possono essere stabiliti dalla legge (come quelli che interessano la prescrizione del diritto di riscuotere), oppure impartiti dall'autorità (come ad es. quelli di cui agli artt. 114 cpv. 2, 140 cpv. 2 e 166 cpv. 1 LIFD). I primi sono "perentori", ossia non possono essere prorogati; mentre i secondi possono essere prorogati se esistono motivi sufficienti e la domanda di proroga è presentata prima della scadenza (art. 119 LIFD).

### C. Termine di prescrizione relativo

Il termine di prescrizione relativo del diritto di riscuotere il credito fiscale è di cinque anni (art. 121 cpv. 1 LIFD).

La decorrenza del termine è scatenata dall'evento "crescita in giudicato della tassazione". Ciò significa che il termine relativo decorre il giorno successivo per numero a quello del

delle imposte cantonali valevole per il 2023).

[25] ROSTETTER (nota 3), nm. 422 s.; cfr., *infra*, cap. IX.

[26] Cfr. la dottrina citata da: FRANCESCO TREZZINI, N. 1 *ad art. 142 CPC*, in: Francesco Trezzini/Bruno Cocchi/Francesca Chiocchetti, *Commentario pratico al Codice di diritto processuale civile svizzero (CPC)*, Lugano 2017. Si osserva a proposito che il Comitato di esperti europei incaricato di redigere il testo della Convenzione europea sul computo dei termini, del 16 maggio 1972 (entrata in vigore per la Svizzera il 28 aprile 1983 [RS 0.221.122.3]) ha ritenuto che nessuna delle definizioni di "termine" esaminate potesse essere considerata pienamente soddisfacente. Per questo il trattato non contiene alcuna disposizione a riguardo (cfr. *Rapport explicatif de la Convention européenne sur la computation des délais*, del 16 maggio 1972).



## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

passaggio in giudicato della pertinente tassazione ("giorno zero"). Il passaggio in giudicato (cd.) formale di una decisione di tassazione (rispettivamente di una decisione su reclamo o di una decisione giudiziaria), che sia stata correttamente notificata al destinatario, interviene il giorno a partire dal quale la decisione non può più essere contestata tramite un mezzo d'impugnazione ordinario, vale a dire l'indomani dell'ultimo giorno del termine di impugnazione<sup>[27]</sup>. Laddove la crescita in giudicato dipende dalla dimostrazione della corretta notifica della decisione al destinatario, l'onere di provare la decorrenza del termine di prescrizione relativo è in capo all'autorità<sup>[28]</sup>.

Il termine di prescrizione relativo può compiersi nel suo intervallo minimo, oppure incontrare nel suo cammino eventi dilatori, che lo sospendono o lo interrompono (art. 120 cpv. 2 LIFD). In astratto, un termine di prescrizione relativo può essere sospeso o interrotto un numero indefinito di volte, rispettivamente nemmeno iniziare a decorrere.

### D. Termine di prescrizione assoluto

Il diritto di riscuotere il credito fiscale si prescrive, in ogni caso, in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la relativa tassazione è cresciuta in giudicato (121 cpv. 3 LIFD). L'"anno uno" è, quindi, quello che segue l'anno della crescita in giudicato della tassazione oggetto di riscossione ("anno zero"). La prescrizione assoluta interviene il giorno 31 dicembre dell'"anno dieci"<sup>[29]</sup>.

Entro l'intervallo temporale del termine di prescrizione assoluto possono attualizzarsi un numero indefinito di eventi sospesi o interrottivi, che originano la decorrenza di altrettanti termini relativi. Il termine di prescrizione assoluto segna però il limite temporale ultimo entro la quale il credito fiscale deve essere riscosso. Detto altrimenti: il termine assoluto esaurisce tutti i termini relativi non ancora conclusi. A differenza del termine relativo, che è *tempus utile*, il termine di prescrizione assoluto è *tempus continuum*: esso non subisce alcun arresto, non può essere né interrotto né sospeso. L'autorità fiscale deve riscuotere il suo credito entro il termine assoluto.

### V. Notifica della decisione di tassazione

Come visto, l'evento "passaggio in giudicato" della decisione di tassazione rappresenta una condizione necessaria per scatenare la decorrenza dei termini di prescrizione (relativo

e assoluto). Per poter passare in giudicato, una decisione di tassazione deve prima essere notificata al contribuente. Generalmente, per notifica di un atto s'intende la consegna materiale del documento o di un suo esemplare al destinatario, così che questo ne possa prendere conoscenza. Conviene, quindi, soffermarsi su alcuni aspetti fondamentali relativi alla notifica delle decisioni.

#### A. Notifica effettiva e reputata

Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, una decisione dell'autorità spedita tramite invio postale raccomandato è considerata notificata al destinatario nel momento della consegna effettiva oppure, se l'invio non è recapitato al domicilio né ritirato all'ufficio postale, il settimo giorno dal primo tentativo di consegna infruttuoso (con relativo invito di ritiro), vale a dire allo spirare del cd. "termine di giacenza"<sup>[30]</sup>. Per contro, nel caso di un invio postale con la cd. modalità "A-Plus", l'invio si reputa notificato già dal suo deposito nella bucalettere oppure nella casella postale del destinatario, momento che costituisce pertanto il punto di partenza ("giorno zero") per il computo del termine<sup>[31]</sup>. Questa giurisprudenza si applica nei casi in cui il destinatario debba attendersi, con una certa probabilità, di ricevere una comunicazione dall'autorità. Quest'ultima condizione è ritenuta realizzata ogni qualvolta il destinatario è parte in un procedimento in corso. Detto in altro modo: l'evento "notifica" di un atto non coincide necessariamente con il momento della cd. "conoscenza effettiva" da parte del destinatario, ma si realizza (già) il giorno in cui l'atto gli è debitamente comunicato, ossia nel momento in cui entra nella sua sfera di competenza, in modo che abbia la possibilità di prenderne conoscenza (cd. "conoscenza reputata").

#### B. Modalità di notifica

Né la legislazione federale (LIFD e LAID) né quella cantonale (LT) disciplinano la forma della notificazione delle decisioni fiscali. L'autorità fiscale non è, quindi, tenuta ad intimare i suoi atti mediante invio postale raccomandato. Essa può, infatti, procedere anche con lettera semplice<sup>[32]</sup>. Giuridicamente, la differenza fondamentale tra le due modalità concerne l'onere della prova dell'effettiva intimação dell'atto e della data della sua notifica al destinatario. Nel caso di intimação tramite lettera semplice, l'onere della prova rimane in capo all'autorità<sup>[33]</sup>.

[27] Sentenza TF n. 2C\_607/2017 del 10 dicembre 2018 consid. 4.1 e 4.2.1. Le decisioni del Tribunale federale passano, invece, in giudicato il giorno in cui sono state pronunciate (art. 61 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]).

[28] Sentenze TF n. 2C\_607/2017 del 10 dicembre 2018 consid. 4; n. 2C\_570/2011 consid. 4.1. Nei casi in cui l'intimação della decisione non avviene tramite invio raccomandato o "A-Plus", l'autorità non è in grado di dimostrare (*strictu sensu*) l'avvenuta notifica, ma può solo stimarla, richiamando altre circostanze idonee a confermare in modo concludente che la decisione è giunta al destinatario, come ad es. quando il contribuente non ha reagito immediatamente al momento del ricevimento della polizza di versamento del conguaglio d'imposta, oppure ha pagato il conguaglio d'imposta cantonale mediante una bolletta che si riferisce alla decisione di tassazione notificata (sentenza CDT n. 80.2010.155 del 29 marzo 2011 consid. 2.4).

[29] Si tratta di un'addizione aritmetica i cui addendi sono: il numero corrispondente all'anno della crescita in giudicato della tassazione e il numero di anni del termine considerato (10).

[30] Si tratta della cd. "finzione di notifica", o "notificazione presunta". In questi casi, il giorno del primo tentativo di consegna infruttuoso (solitamente il giorno in cui è depositato il relativo "invito di ritiro") coincide con il "giorno zero", di sette. Il "giorno sette" costituirà poi a sua volta il "giorno zero" del pertinente termine (ad. es. di reclamo o di ricorso).

[31] Sentenze TF n. 2C\_1021/2018 del 26 luglio 2019 consid. 4.1.; n. 8C\_754/2018 del 7 marzo 2019 consid. 7.2.3.; n. 2C\_1059/2018 del 18 gennaio 2019 consid. 2.2.2. È di immediata evidenza come un invio "A-plus" sia, per il destinatario, più penalizzante rispetto ad un invio raccomandato.

[32] Ciò concerne, di principio, la sola autorità amministrativa, in specie gli Uffici di tassazione. Infatti, anche laddove non vige un esplicito obbligo di legge, le autorità giudiziarie sono solite intimare i loro atti tramite invio postale raccomandato.

[33] La ripartizione dell'onere della prova avviene in aderenza alla regola stabilita dall'art. 8 CC per il quale, ove la legge non stabilisca altrimenti, chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Si ritiene che questa norma, ancorché codificata nel diritto privato, abbia una portata generale e si applichi anche nel diritto pubblico (DTF 114 III 54; DTF 99 Ib 359).

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

È quest'ultima che dovrà allora apportare la prova adeguata dell'avvenuta intimazione dell'atto e del momento della sua notifica al destinatario<sup>[34]</sup>. Non è per altro richiesta una prova in senso stretto; basta che in base alle circostanze concrete sia possibile determinare in modo sufficientemente chiaro il lasso di tempo durante il quale l'invio dovrebbe essere entrato nella sfera di competenza del destinatario. Questa prova indiretta può, ad es., risultare da uno scambio di corrispondenza, oppure dall'assenza di impugnativa contro una messa in mora.

### C. Notifica irregolare

Una notifica effettuata irregolarmente non comporta necessariamente la nullità della relativa decisione. Di principio, ad eccezione dei casi di gravi irregolarità, la decisione viziata da notifica irregolare non è "nulla" ("nichtig"), ma unicamente "annullabile" ("anfechtbar"). Essa diviene, quindi, giuridicamente valida se non impugnata. È comunque assodato che la notifica irregolare di una decisione non possa comportare pregiudizio alla parte interessata. Per quest'ultima il termine di ricorso decorrerà, quindi, solo dalla conoscenza della decisione. Ancora di recente il Tribunale federale ha confermato la propria giurisprudenza a riguardo, affermando che una notifica può raggiungere il suo scopo anche se è avvenuta in modo irregolare. In questi casi sarà necessario esaminare, rapportandosi con le circostanze del caso concreto, se la parte interessata è stata realmente indotta in errore dall'irregolarità della notifica, ed ha per questo subito un pregiudizio. Determinante è il "principio della buona fede", che impone all'interessato di agire entro un termine ragionevole da quando ha avuto conoscenza della decisione che intende contestare. In sintesi, anche una decisione notificata in maniera irregolare può passare in giudicato, se non è impugnata entro un termine ragionevole<sup>[35]</sup>. Di contro, una decisione che fosse afflitta da "nullità" non può passare in giudicato, ragion per cui in questi (infrequenti) casi la decorrenza della prescrizione del diritto di riscossione resta *eo ipso* esclusa<sup>[36]</sup>.

## VI. Computo dei termini di prescrizione

### A. Disciplina applicabile

Per quanto riguarda le procedure di reclamo e di ricorso, la LIFD enuncia una disciplina esaustiva per il computo dei termini e la loro osservanza (artt. 133 cpv. 1 e 140 cpv. 4 LIFD). Corollario di tale esaustività, è che il termine di reclamo o ricorso non subisce le norme cantonali sulla sospensione dei termini durante

le (cd.) "ferie giudiziarie"<sup>[37]</sup>. In modo sistematicamente più accorto, la LT inserisce la disciplina sui termini nel titolo denominato "principi generali di procedura" (art. 192 LT).

Il modo in cui si devono computare i termini di prescrizione non è, invece, espressamente disciplinato dall'art. 121 LIFD, rispettivamente dall'art. 194 LT, e nemmeno altrove nei rispettivi capitoli titolati "Prescrizione"<sup>[38]</sup>. Secondo la dottrina più recente e – a prescindere da alcuni anomali, ma isolati casi – pure secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in caso di mancanza di norme espresse, esigenze di chiarezza e certezza del diritto suggeriscono l'applicazione analogica delle pertinenti disposizioni del diritto privato. Concretamente, tornano quindi applicabili gli artt. 132 e art. 77 s. CO (che rappresentano regole di interpretazione materiali). Giusta art. 132 cpv. 1 CO "nel computo del termine di prescrizione non si tien conto del giorno dal quale comincia il termine e la prescrizione non è compiuta se non quando sia decorso infruttuosamente l'ultimo giorno". Valgono poi anche per la prescrizione le disposizioni generali sul computo dei termini nell'adempimento dei contratti (art. 132 cpv. 2 CO), e meglio l'art. 75 ss. CO. Ciò significa che se il termine è stabilito in mesi o in anni, il momento della scadenza coincide con quel giorno dell'ultimo mese che per il numero corrisponde a quello dell'inizio della decorrenza del termine, e, se un tal giorno manca nell'ultimo mese, l'ultimo giorno di detto mese (art. 77 cpv. 1 n. 3 CO). La prescrizione subentra alla mezzanotte dell'ultimo giorno. I giorni sono, quindi, computati da mezzanotte a mezzanotte<sup>[39]</sup>. I mesi e gli anni sono, invece, computati come tali (*i.e.* non come somma di giorni), per cui l'ultimo giorno è quello che per numero corrisponde al giorno di inizio non computato<sup>[40]</sup>.

<sup>[37]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 284. La LIFD non contiene alcuna disposizione procedurale che preveda la sospensione del termine durante le ferie giudiziarie. Il Tribunale federale ha escluso che eventuali norme del diritto cantonale contenute in altre leggi possano trovare applicazione alla procedura di ricorso e a quella di reclamo in materia di imposta federale diretta (cfr. RDAF 51 p. 57; Sentenza TF n. 2A.70/2006 del 15 febbraio 2006 consid. 3). Nemmeno la LT contempla le ferie giudiziarie per l'imposta cantonale. La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino ha – a sua volta – escluso che possa tornare applicabile per analogia la Legge cantonale di procedura per le cause amministrative (RL 165.100): cfr., *pars pro toto*, sentenza CDT n. 80.2016.3 del 30 novembre 2016 consid. 2.2.3. In ambito di ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale trova, invece, di principio applicazione la sospensione dei termini durante le ferie giudiziarie (art. 46 LTF).

<sup>[38]</sup> Secondo una corrente della dottrina, la previsione dell'art. 133 cpv. 1 LIFD si estenderebbe comunque a tutti i termini stabiliti dalla LIFD, vale a dire anche ai termini del diritto materiale: cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 278.

<sup>[39]</sup> Nel sistema orario a 24 ore il giorno inizia a mezzanotte, indicata come 00:00, e finisce con il passare dell'ultimo minuto, quello corrispondente alle 23:59. Convenzionalmente, le ore 00:00 indicano, quindi, la mezzanotte della giornata appena iniziata, mentre le ore 24:00 la mezzanotte di quella appena terminata.

<sup>[40]</sup> Sentenza CDT n. 80.1998.204 del 17 settembre 1998 consid. 3.6 s., con riferimenti. La disciplina contenuta negli artt. 131 cpv. 1 LIFD e 132 CO, rispettivamente 77 CO, ha il pregio di essere coerente con quella stabilita nella Convenzione europea sul computo dei termini. Quest'ultima definisce quale "dies a quo" il giorno a partire dal quale un termine inizia a decorrere, e quale "dies ad quem" il giorno in cui il termine scade (art. 2). I termini espressi in giorni o anni decorrono a partire dal "dies a quo", mezzanotte, e scadono il "dies ad quem", mezzanotte (art. 3, cpv. 1). Quando un termine è espresso in anni, il "dies ad quem" è il giorno dell'ultimo anno la cui data corrisponde a quella del "dies a quo" o, in mancanza di una data corrispondente, l'ultimo giorno dell'ultimo mese (art. 4 cpv. 2).

<sup>[34]</sup> Il Tribunale federale ha più volte richiamato le autorità sui pericoli insiti negli invii con lettera semplice, evidenziando che le controversie relative all'effettiva comunicazione degli atti possono essere evitate soltanto ricorrendo ad una spedizione mediante lettera raccomandata, o contro avviso di ricevimento (DTF 101 Ia 8; DTF 99 Ib 362; DTF 61 I 8; ASA 27 p. 358; cfr. anche FRANCESCO CATENAZZI, *Le insidie dell'invio non raccomandato di atti giudiziari ed amministrativi*, in: RTT 1974, p. 66; GUIDO CORTI, *L'intimazione delle decisioni secondo l'art. 14 LPamm*, in: RDAT II-1995, p. 284 s.; Messaggio del Consiglio di Stato concernente la modifica, volta ad abolire l'obbligo di intimare gli atti e le decisioni mediante invio postale raccomandato, dell'art. 14 della Legge di procedura per le cause amministrative, n. 4509 del 3 aprile 1996).

<sup>[35]</sup> Riproduco qui la sintesi offerta nella sentenza CDT n. 80.2021.139 del 14 aprile 2022 consid. 2.3 ss., alla quale rinvio anche per ulteriori richiami giurisprudenziali.

<sup>[36]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 440.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Per la decorrenza e il computo del termine, tutti i giorni della settimana sono considerati allo stesso modo. Un diverso trattamento è, invece, previsto per il giorno di scadenza: se l'ultimo giorno del termine (aritmetico) è un sabato, una domenica o in un giorno ufficialmente riconosciuto come festivo, la sua scadenza è riportata al primo giorno feriale seguente (art. 78 CO)[41]. Questa norma generale si ritiene valga anche per determinare la scadenza del termine di prescrizione[42].

A mio parere esistono solide ragioni per sostenere che solo il termine di prescrizione relativo benefici dell'agevolazione prevista dall'art. 78 CO, ma non invece quello assoluto. Infatti, per quest'ultimo, il Legislatore della LIFD ha inserito nella norma la locuzione proposizionale "in ogni caso" ("in jedem Fall", "dans tous les cas"), intendendo così (forse) instaurare un regime tassativo, che escludesse qualsiasi eccezione. Questa lettura è corroborata dall'interpretazione grammaticale dei testi in lingua tedesca e francese dell'art. 121 LIFD, che sono più precisi e categorici di quello in lingua italiana: la prescrizione del credito fiscale (e non la scadenza del termine di riscossione), interviene ("tritt... ein", "est acquise"), in ogni caso, alla mezzanotte del 31 dicembre dell'anno "più dieci" da quello in cui la pertinente tassazione è passata in giudicato[43].

### B. Esempi

#### 1. Caso 1

Il "giorno 1" del termine di reclamo (rispettivamente di ricorso) di una decisione di tassazione (rispettivamente di una decisione su reclamo) notificata un sabato è il giorno seguente, domenica; di una decisione notificata il 24 dicembre, è il 25 dicembre (giorno di Natale); e così via.

#### 2. Caso 2

Una decisione di tassazione relativa al periodo fiscale 2011 è passata in giudicato martedì 7 agosto 2012. Il termine di

[41] La lettera dell'art. 78 cpv. 1 CO enuncia unicamente la domenica o altro giorno ufficialmente riconosciuto come festivo. Per la determinazione dei giorni festivi, si veda il documento dell'Ufficio federale di giustizia (UFG): "Giorni festivi legali o considerati tali in Svizzera" (scaricabile dal sito dell'UFG). Con l'introduzione della Legge federale sulla decorrenza dei termini nei giorni di sabato (RS 173.110.3), il sabato è (divenuto) un giorno festivo ufficialmente riconosciuto a livello nazionale (art. 1). Cfr. anche l'art. 5 della Convenzione europea sul computo dei termini. La qualifica di giorno festivo è determinata dal cantone dove risiede l'autorità competente.

[42] ROSTETTER (nota 3), nm. 432. In aderenza alla soluzione applicabile nel diritto privato (cfr. ROLF H. WEBER, N 14 ad art. 78 CO, in: Heinz Hausheer [a cura di], Berner Kommentar OR, Berna 2005).

[43] Si tratterebbe, quindi, non di un "termine", ma di una "scadenza", ossia un termine tassativo (una vera e propria "deadline"). Si osserva a proposito che il Tribunale federale ha, in almeno un caso, individuato la scadenza del termine di prescrizione assoluto in domenica, e meglio il 31 dicembre 2006. Occorre (per acribia) precisare che, in quel caso, il punto era determinare se al 3 dicembre 2008 (ossia quasi due anni dopo la scadenza), "[...] le droit de prélever l'impôt litigieux était atteint par la prescription absolue" (sentenza TF n. 2C\_267/2010 consid. 5.2). Pure la Camera di diritto Tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino ha, in almeno un caso, individuato la scadenza del termine di prescrizione (in casu, di cinque anni, per il recupero dell'imposta delle persone giuridiche secondo la previgente LT del 1976) alla mezzanotte di un sabato, e meglio il 31 dicembre 1994 (sentenza CDT n. 80.1998.204 del 17 settembre 1998 consid. 3.7). Occorre pure qui precisare che si è trattato di fattispecie insolita, con intersezioni di diritto intertemporale, giacché il giorno seguente, 1° gennaio 1995, è entrata in vigore la (vigente) LT (che prevede, invece, un termine di prescrizione di dieci anni per avviare una procedura di recupero d'imposta).

prescrizione relativo decorre allora dalle ore 00:00 di mercoledì 8 agosto 2012, e scade al più presto alle ore 24:00 di lunedì 7 agosto 2017. Il termine prescrizione assoluto decorre, invece, dalle ore 00:00 di martedì 1° gennaio 2013 e termina (aritmeticamente) alle ore 24:00 del 31 dicembre 2022, che è però un sabato. Secondo la disciplina generale, la scadenza dovrebbe, quindi, essere prorogata al primo giorno feriale seguente, che nel Canton Ticino corrisponde a lunedì 2 gennaio 2023, rispettivamente a martedì 3 gennaio 2023 in quei Cantoni dove il 2 gennaio è considerato un giorno festivo[44].

#### 3. Caso 3

La decisione di tassazione ai fini dell'imposta federale diretta per il periodo fiscale 2006 emessa dall'autorità fiscale ticinese è stata notificata al contribuente venerdì 30 novembre 2007. Il termine di trenta giorni per presentare reclamo scade lunedì 31 dicembre 2007[45]. Il contribuente non ha presentato reclamo. La decisione di tassazione 2006 è, quindi, passata in giudicato il 1° gennaio 2008. Il termine di prescrizione relativo per la riscossione dell'imposta 2006 scade quindi, al più presto, mercoledì 2 gennaio 2013[46] (i.e. la prescrizione relativa del credito subentra il 3 gennaio 2019). La prescrizione assoluta interviene invece, in ogni caso, alla mezzanotte di lunedì 31 dicembre 2018.

#### 4. Caso 4

Nell'esempio in cui la decisione di tassazione del Caso 2 precedente fosse invece stata emanata dall'autorità fiscale del Cantone di Ginevra, i calcoli si modificherebbero come segue. La decisione di tassazione notificata il 30 novembre 2007 implicherebbe la scadenza del termine di reclamo al 2 gennaio 2008, giacché il 31 dicembre e il successivo 1° gennaio sono giorni festivi riconosciuti dal diritto cantonale ginevrino. Il passaggio in giudicato della decisione di tassazione è, quindi, avvenuto il giorno 3 gennaio 2008. Il termine di prescrizione relativa per la riscossione dell'imposta 2006 scade, al più presto, giovedì 3 gennaio 2013. Il termine aritmetico di prescrizione assoluta scade il giorno lunedì 31 dicembre 2018[47], che è però giorno festivo, come il successivo 1° gennaio, di modo che la scadenza effettiva del termine dovrebbe essere riportata a mercoledì 2 gennaio 2019.

### VII. Osservanza del termine di prescrizione

La prescrizione del credito fiscale non interviene solo nel caso in cui, entro l'ultimo giorno del termine, il credito è stato

[44] Ho qui ripreso l'esempio fornito da ROSTETTER (nota 3), nm. 433. L'autore identifica però – verosimilmente per una svista – la decorrenza termine di prescrizione assoluto nel giorno 31 dicembre 2023. In questo modo il termine assommerebbe ad undici anni invece che a dieci.

[45] Questo perché il trentesimo giorno dalla notifica, ossia il 30 dicembre 2007 era una domenica. Il termine per interporre reclamo deve, quindi, essere protratto al primo giorno feriale seguente (art. 133 cpv. 1 LIFD; art. 192 cpv. 2 LT), ossia lunedì 31 dicembre 2007. Il 31 dicembre non è, infatti, in Ticino, a differenza di altri Cantoni, un giorno festivo riconosciuto dal diritto cantonale (cfr. art. 1 della Legge concernente i giorni festivi ufficiali nel Canton Ticino del 15 dicembre 2009 [RL 843.200]) e nemmeno un giorno festivo considerato come tale dalla menzionata Convenzione europea sul computo dei termini.

[46] Questo perché il giorno della scadenza aritmetica del termine, 1° gennaio 2013, è un giorno festivo riconosciuto dal diritto cantonale. Occorre, quindi, prorogare il termine al primo giorno feriale seguente.

[47] Sentenza TF n. 2C\_607/2017 del 10 dicembre 2018 consid. 4.2.1.



## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

riscosso oppure è stato rilasciato a beneficio del creditore un ACB nei confronti del debitore (cfr., *infra*, cap. X.B.4). La sostanziale differenza tra l'osservanza del termine relativo e quella del termine assoluto è che la prima può essere ancora soccorsa dai motivi che conducono ad una sospensione o ad un'interruzione (cfr., *infra*, cap. VIII.), mentre la seconda no. Supponiamo, ad. es., che l'autorità fiscale presenti, il giorno di scadenza del termine di prescrizione, una domanda di esecuzione nei confronti del contribuente moroso. In questo caso il credito non è ancora stato riscosso, siccome non è ancora nelle disponibilità del creditore. Se ci troviamo in ambito di prescrizione relativa, l'atto esecutivo intrapreso costituisce però un evento interruttivo[48]. Quest'ultimo fa decorrere un nuovo termine quinquennale, di modo che la prescrizione del credito non subentra. Il medesimo atto esecutivo non è per contro ritenuto (da dottrina e giurisprudenza) sufficiente a salvaguardare il subentro della prescrizione assoluta[49].

### VIII. Sospensione e interruzione del termine di prescrizione relativo

Come già illustrato (cfr., *supra*, cap. II.B.) gli effetti della sospensione si differenziano da quelli dell'interruzione. Nelle ipotesi di sospensione, dopo la scadenza del giorno in cui cessa l'impedimento, è il periodo di prescrizione relativa in essere (sempre che esso sia già decorso) che riprende il suo corso. Per contro, qualsiasi atto di interruzione origina un nuovo periodo di prescrizione relativo[50].

Invece che prevedere una disciplina specifica, le norme sulla prescrizione relativa della riscossione si limitano a rinviare, in modo generale, ai motivi di sospensione e interruzione previsti per la prescrizione del diritto di tassare (art. 121 cpv. 2 LIFD; art. 194 cpv. 2 LT). Si tratta di una scelta legislativa inadeguata (ed in larga misura insufficiente), che non tiene conto delle differenze concettuali che intercorrono tra la procedura di "tassazione" e quella di "riscossione". Tutto ciò impone un notevole onere interpretativo per poter determinare se, in che misura e con quali conseguenze giuridiche, la

disciplina sul diritto di tassare torna applicabile al diritto di riscuotere[51].

#### A. Motivi di impedimento o sospensione del termine (art. 120 cpv. 2 LIFD; art. 193 cpv. 3 LT)

Il termine di prescrizione relativa rimane sospeso a partire dal giorno in cui il motivo sopraggiunge e fino al giorno in cui questo viene meno. Di conseguenza è conteggiato l'ultimo giorno prima della sospensione, mentre il primo giorno computabile dopo la sospensione è quello immediatamente successivo alla sua cessazione.

Diversamente da quanto succede per la prescrizione del diritto di tassare, dove opera il "principio dell'unità della tassazione", nella riscossione la sospensione può interessare anche solo una parte del credito fiscale. Occorre, quindi, di principio sempre determinare quale parte di quest'ultimo è, in concreto, interessata dalla sospensione.

#### 1. Pendenza di un rimedio giuridico (art. 120 cpv. 2 lett. a LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. a LT)

Secondo il tenore letterale della norma, le procedure di reclamo, di ricorso e di revisione rappresentano eventi procedurali che sospendono la decorrenza del termine di prescrizione relativa.

Contro una decisione di tassazione passata in giudicato è (per definizione) esclusa qualsivoglia possibilità di reclamo o di ricorso. *A priori*, quindi, per queste due ipotesi sospensive potrebbero entrare in linea di conto unicamente i rimedi giuridici previsti dal diritto esecutivo e la procedura recupero di imposta (in quanto considerata una "revisione a favore del fisco").

Secondo l'opinione dominante, l'art. 120 cpv. 2 lett. a LIFD non contiene alcuna indicazione che permetta di far rientrare i rimedi giuridici del diritto esecutivo entro il suo campo di applicazione.

La procedura di recupero di imposta concerne, invece, unicamente le tassazioni indebitamente omesse o che sono cresciute in giudicato ma che sono incomplete. Gli importi che sono oggetto della procedura di recupero di imposta non possono, quindi, coincidere con quelli oggetto della riscossione ordinaria. La procedura di recupero di imposta non inibisce, quindi, la facoltà dell'autorità fiscale di procedere con la riscossione dell'imposta già definitivamente tassata. La pendenza di una procedura di recupero di imposta non è, pertanto, idonea a giustificare la sospensione del diritto di riscossione ai sensi di questa disposizione[52].

Per quanto attiene alla procedura di revisione, occorre considerare che questa non ha effetto sospensivo. La riscossione dell'imposta tassata non ne risulta pertanto inibita. A rigor di logica, quindi, è legittimo chiedersi quali ragioni giustifichino la sospensione del termine di prescrizione. Si pone poi la domanda a sapere in che misura la riscossione del credito fiscale rimanga sospesa. Oggetto di revisione può essere, infatti, solo la parte

[48] La prescrizione è interrotta mediante atti di riscossione (art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD). Nel caso di "precetti esecutivi", l'evento scatenante è l'inoltro della "domanda di esecuzione". Infatti, nella misura in cui soddisfa le condizioni dell'art. 67 della Legge federale sulla esecuzione e sul fallimento (LEF; RS 281.1), la domanda di esecuzione (che si presenta per iscritto o verbalmente all'ufficio d'esecuzione) interrompe la prescrizione; se inviata per posta, già dal momento in cui è consegnata alla posta svizzera.

[49] Questa conclusione è stata espressa dall'Obergericht del Canton Zurigo (n. RT140174-O/U del 15 giugno 2015), che ha ripreso e fatto propria una precedente decisione della Obergerichtskommission del Canton Obvaldo (n. AbR 2004/05 Nr. 17). Essa trova riscontro anche nelle prassi pubblicate (*Steuerbuch*) delle autorità fiscali dei Cantoni di Berna e San Gallo (ed è condivisa da ROSTETTER [nota 3], nm. 437). Di avviso opposto è l'UFG, secondo il quale l'avvio di una procedura esecutiva entro la scadenza è idonea a salvaguardare il termine di prescrizione assoluto (menzionato in ROSTETTER [nota 3], nm. 437). Più articolata l'opinione di MEIER (nota 2), p. 265, secondo il quale il termine di prescrizione assoluto è da considerare ossequiato quando, prima della sua scadenza, è intervenuto il pignoramento ai sensi della LEF. Questo perché, con il pignoramento dei beni del debitore, il credito è messo nella disponibilità del creditore. Poco importa, quindi, se la realizzazione e la distribuzione avvengano (o siano avvenute) oltre la scadenza del termine di prescrizione.

[50] *Steuerbuch ZH ad § 131 della Legge tributaria zurigese.*

[51] ROSTETTER (nota 3), nm. 447.

[52] ROSTETTER (nota 3), nm. 488 ss., con riferimenti a dottrina e giurisprudenza.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

della decisione di tassazione che è afflitta dal motivo di revisione. A tal proposito, ragioni di semplicità (e opportunità) suggeriscono che la sospensione contempri comunque l'intero credito fiscale. Nel caso in cui l'autorità annulli la decisione precedente e ne pronunci una nuova, quest'ultima dà origine anche ad un nuovo termine di prescrizione. Se l'autorità di revisione giunge, invece, alla conclusione che non esiste un motivo di revisione (e respinge, quindi, la domanda), la notifica della decisione determina la fine della sospensione del termine di prescrizione originario, che prosegue così il suo corso<sup>[53]</sup>.

### 2. Credito fiscale assicurato da garanzie o concessione di una dilazione di pagamento (art. 120 cpv. 2 lett. b LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. b LT)

La costituzione di garanzie rappresenta una misura (speciale) di riscossione di un credito fiscale ritenuto a rischio. Questa misura sarebbe, quindi, (già) da considerare un atto interruttivo ai sensi dell'art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD, di modo che una sospensione del termine appare superflua, per lo meno per quanto attiene alle garanzie disposte dall'autorità e a quelle legali. Diverso il discorso per la dilazione quale facilitazione di pagamento (art. 166 LIFD; art. 245 LT), per la quale la sospensione del termine appare giustificata. Anche qui, in caso di dilazione parziale, la prescrizione è sospesa solo nella misura in cui il credito ne è interessato, per la rimanenza la prescrizione continua il suo corso. In ogni caso, anche le facilitazioni di pagamento ai sensi dell'art. 166 LIFD possono sospendere solo il termine relativo, ma non quello assoluto<sup>[54]</sup>.

### 3. Mancanza di domicilio o dimora fiscale in Svizzera del contribuente o del corresponsabile dell'imposta (art. 120 cpv. 2 lett. c LIFD; art. 193 cpv. 3 lett. c LT)

È noto che la Svizzera non dispone di strumenti convenzionali che le consentano di ottenere l'incasso delle sue imposte all'estero. Questo è la ragione per cui la prescrizione relativa del diritto di riscossione non decorre, rispettivamente rimane sospesa, fintantoché il contribuente o un corresponsabile dell'imposta non hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera.

L'esecuzione forzata dei crediti fiscali avviene a norma della LEF. La sospensione della prescrizione si giustifica allora proprio perché l'esecuzione non è possibile nei casi in cui il debitore non ha domicilio nel territorio nazionale giusta l'art. 46 LEF. Da tale (legittima) premessa segue però una diversa conclusione: invece che dalla mancanza di "domicilio o dimora fiscale in Svizzera", la sospensione della prescrizione dovrebbe dipendere dall'esistenza (o meno) di un foro esecutivo del debitore secondo la LEF<sup>[55]</sup>.

[53] Per tutto il (complicato) tema della sospensione in relazione alla procedura di revisione, si veda ROSTETTER (nota 3), nm. 467 ss.

[54] In ambito esecutivo sorgono comunque alcune particolarità che occorre tenere in considerazione (cfr., *infra*, cap. X.B.).

[55] Cfr. MEIER (nota 2), p. 185. Infatti, non necessariamente, domicilio o dimora fiscale e foro esecutivo coincidono, come alcuni casi concreti hanno dimostrato (cfr. ad es. sentenza CDT n. 80.2014.257 del 21 aprile 2016). Per un'esposizione teorica più articolata di questa dualità; cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 481 ss., che individua alcuni casi per cui la normativa fiscale è troppo ampia.

Più in particolare, l'esistenza di un contribuente o un corresponsabile escutibile in Svizzera – anche se insolvente – dovrebbe essere sufficiente affinché il termine di prescrizione continui a correre. La sospensione dovrebbe, quindi, intervenire – ed essere valutata – individualmente per ciascun debitore, giacché esiste un singolo credito nei confronti di ogni obbligato. Ciò significa che ai responsabili di imposta che sono estero residenti e che non detengono un foro esecutivo in Svizzera, resta generalmente applicabile il (solo) termine di prescrizione assoluto<sup>[56]</sup>.

Sebbene la lettera della norma sembri riferirsi alle sole persone fisiche, questo motivo di sospensione vale anche per le persone giuridiche (per le quali si considera la sede o il luogo dell'amministrazione effettiva)<sup>[57]</sup>.

Infine, nell'eventualità in cui l'autorità fiscale esiga che il contribuente con domicilio o sede all'estero designi un rappresentante in Svizzera (art. 126a LIFD; art. 200a LT), il termine di prescrizione relativo riprende a correre dal momento in cui il rappresentante è designato<sup>[58]</sup>.

### B. Motivi che fanno decorrere un nuovo termine (art. 120 cpv. 3 LIFD; art. 193 cpv. 4 LT)

Gli eventi trattati in questo capitolo costituiscono degli "atti interruttivi", per i quali un nuovo termine relativo di prescrizione di cinque anni decorre a partire dal giorno in cui un tale evento si produce, e così a reiterare ogni qualvolta dovesse originarsi un nuovo atto interruttivo. Nella pratica, la questione dell'interruzione è relativamente frequente. L'onere della prova in merito al verificarsi di un atto interruttivo è in capo all'autorità fiscale.

La normativa non si esprime sull'ambito oggettivo dell'interruzione. Questo sorprende giacché l'ambito oggettivo della riscossione differisce da quello della tassazione. Nella prescrizione del diritto di tassare vale, infatti, il "principio dell'unità della tassazione", di modo che un'interruzione interessa la tassazione dell'intero periodo fiscale. Di contro, la prescrizione della riscossione concerne (al massimo) l'importo di imposta cresciuto in giudicato, di modo che l'interruzione risulta limitata agli importi che sono effettivamente oggetto di riscossione<sup>[59]</sup>.

### 1. Atto ufficiale dell'autorità fiscale (art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. a LT)

Un nuovo termine di prescrizione decorre con ogni atto ufficiale inteso alla riscossione del credito fiscale che sia comunicato al contribuente o al corresponsabile dell'imposta. La riscossione dell'imposta è disciplinata agli artt. 160, 162 s. LIFD, rispettivamente art. 241 ss. LT.

[56] ROSTETTER (nota 3), nm. 585 s.

[57] ROSTETTER (nota 3), nm. 480.

[58] FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3ª ed., Zurigo 2013, N 8 ad art. 120 della Legge tributaria zurighese.

[59] ROSTETTER (nota 3), nm. 449 ss.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, costituiscono un atto interruttivo della prescrizione tutte le misure delle autorità che mirano alla riscossione del credito fiscale. In altri termini gli atti di riscossione comprendono non soltanto gli atti di esecuzione ai sensi della LEF, ma anche tutte le comunicazioni ufficiali il cui scopo è quello di interrompere la prescrizione, nella misura in cui esse portano a conoscenza del contribuente la volontà delle autorità di proseguire il loro lavoro in vista della concretizzazione del credito fiscale[60].

Circa l'estensione del motivo interruttivo alla corresponsabilità, va segnalato che, ad es., l'amministratore di una società tenuto quale terzo al pagamento dell'imposta dovuta ex art. 55 LIFD non potrà (validamente) eccepire che le decisioni di tassazione non gli siano state notificate, o che ulteriori atti interruttivi della prescrizione, ad es. atti esecutivi, siano stati notificati unicamente alla società[61]. Più in generale, un atto di esecuzione forzata diretto contro un debitore d'imposta ha un effetto interruttivo della prescrizione anche nei confronti delle persone tenute solidalmente con lui, almeno fintantoché la solidarietà dura[62]. L'interruzione (così come pure la sospensione) del termine di prescrizione del diritto di riscossione deve essere provata singolarmente per ogni responsabile solidale[63].

Per quanto attiene al momento nella notifica di un atto ufficiale, vale quanto illustrato *supra*, cap. V., con un'eccezione significativa. Infatti, dopo il passaggio in giudicato della decisione di tassazione, il contribuente non si trova più in un rapporto processuale ("Prozessrechtsverhältnis") con l'autorità fiscale, di modo che le regole sulla notifica fittizia perdono di applicabilità[64].

Non sono di contro atti ufficiali dotati di effetto interruttivo quelli accaduti dopo il passaggio in giudicato della decisione di tassazione e che si riferiscono all'accertamento del credito fiscale, più concretamente gli atti di accertamento afferenti al ricupero di imposta o alla procedura di revisione[65].

## 2. Riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta (art. 120 cpv. 3 lett. b LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. b LT)

Sia il contribuente che il corresponsabile dell'imposta possono interrompere il termine relativo di prescrizione riconoscendo esplicitamente il debito fiscale[66]. Questo motivo di interruzione

[60] Sentenza TF n. 2A.546/2001 del 1° maggio 2002 consid. 3d; sentenza CDT n. 80.2011.70 del 16 agosto 2012 consid. 3.3; ROSTETTER (nota 3), nm. 454 ss.

[61] Sentenze TF n. 2C\_882/2012 e n. 2C\_883/2012 del 21 marzo 2013 consid. 4.2 e 4.3; RDAT II-2013 n. 16t p. 645 ss.; sentenza CDT n. 80.2011.70 del 16 agosto 2012 consid. 3.2., 3.3 e 3.4.

[62] Sentenza TF n. 2C\_882/2012 del 21 marzo 2013 consid. 4.2, in: RtiD II-2013, p. 645.

[63] Sentenza CDT n. 80.2015.214 del 24 ottobre 2019 consid. 2.4.3.

[64] Sentenza TF n. 2C\_1040/2012 del 21 marzo 2013 consid. 4.1 s.; BEUSCH (nota 2), p. 303.

[65] ROSTETTER (nota 3), nm. 459.

[66] L'utilizzo nella legge dell'aggettivo "esplicito" introduce una condizione di applicazione restrittiva la cui portata giuridica è stata chiarita dalla giurisprudenza in relazione al "diritto di tassare" (sentenza TF n. 2C\_884/2018 del 30 gennaio 2019; sentenza CDT n. 80.2018.136 dell'11 maggio 2021 consid. 3.3 s.).

è legittimo e comprensibile nell'ambito della prescrizione del diritto di tassare. In questa fase infatti, e fino al passaggio in giudicato della relativa decisione, il credito fiscale si trova in una condizione di incertezza. Il termine è, quindi, interrotto perché, riconoscendo la pretesa, il debitore dimostra non necessitare più della protezione conferitagli dalla prescrizione[67]. In ambito di riscossione, il riconoscimento del debito inteso in senso stretto, *i.e.* quale espressa dichiarazione di volontà da parte del debitore, è irrilevante giacché la prescrizione opera solo dopo che la decisione di tassazione è passata in giudicato, ossia quando il credito fiscale è riconosciuto non soggettivamente, ma oggettivamente in modo sovrano e definitivo. L'ambito applicativo rimane, quindi, confinato ai rimanenti tipi di comportamento che, secondo i principi della buona fede, possono essere interpretati come conferma dell'obbligo fiscale, quali ad es. dei pagamenti parziali[68].

Particolarmente problematica appare l'equivalenza di efficacia in presenza di più soggetti responsabili per il pagamento. Secondo l'interpretazione letterale della norma, se un corresponsabile riconosce il debito, la prescrizione si interrompe anche nei confronti di tutti gli altri obbligati in solido. Questo regime si discosta da quello vigente nel diritto civile il quale, sebbene funga da base per la solidarietà nel pagamento in ambito tributario, conosce una disciplina di segno opposto. Una motivazione idonea a giustificare tale divergenza non è ravvisabile in dottrina[69]. Per quanto riguarda la posizione del contribuente, anche secondo la giurisprudenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino i motivi d'interruzione della prescrizione sono i medesimi che valgono nel diritto privato[70]. Ora, l'art. 146 CO prevede che un debitore solidale non può con il suo fatto personale aggravare la posizione degli altri[71]. Giusta l'art. 136 cpv. 1 CO, poi, l'interruzione nei confronti di un debitore solidale o di un condebitore vale nei confronti degli altri condebitori soltanto nei casi in cui la prescrizione è interrotta dal creditore. In altri termini, l'interruzione scatenata da un debitore mediante riconoscimento del debito (art. 135 n. 1 CO) non può valere nei confronti di tutti gli obbligati solidali[72].

## 3. Presentazione di una domanda di condono (art. 120 cpv. 3 lett. c LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. c LT)

La prestazione di una domanda di condono costituisce un atto interruttivo della prescrizione relativa[73]. Una domanda di condono presuppone l'esistenza di un credito fiscale. Essa può, pertanto, essere presentata solo una volta

[67] ROSTETTER (nota 3), nm. 367 ss.

[68] Così come previsto nel diritto privato: giusta l'art. 135 n. 1 CO la prescrizione è interrotta "mediante riconoscimento del debito per parte del debitore, in specie mediante il pagamento di interessi o di acconti e la dazione di pegni o fidejussioni".

[69] ROSTETTER (nota 3), nm. 573 ss.

[70] Sentenza CDT n. 80.2018.136 dell'11 maggio 2021 consid. 3.2

[71] Salvo disposizione (contrattuale) contraria; cfr. DTF 116 II 514.

[72] Cfr. Messaggio CO (nota 6), p. 235 s. A questo proposito la dottrina non è unanime (*loc. cit.*, nota 88).

[73] Nel Cantone Ticino, l'autorità competente a prendere le decisioni di condono è l'Ufficio esazione e condoni (art. 22 del Regolamento della Legge tributaria [RLT; RL 640.110]).

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

che la decisione di tassazione è passata in giudicato (art. 7 cpv. 1 della Ordinanza federale sul condono dell'imposta del 12 giugno 2015 [Ordinanza sul condono dell'imposta; RS 642.121]; art. 246 cpv. 4 LT). Questo motivo di interruzione interessa, quindi, unicamente la prescrizione della riscossione. Un nuovo termine di prescrizione decorre (già) con il deposito della relativa domanda all'ufficio postale (rispettivamente all'autorità fiscale, se depositata direttamente). L'interruzione vale solo per l'importo oggetto della richiesta di condono. Nell'eventualità in cui il condono venisse poi concesso, il credito fiscale si estingue nella misura dell'importo condonato (art. 13 cpv. 2 Ordinanza sul condono dell'imposta). Entro questi limiti la questione della prescrizione non si pone più, giacché il credito condonato decade[74].

### 4. Promovimento di un'azione penale (art. 120 cpv. 3 lett. d LIFD; art. 193 cpv. 4 lett. d LT)

Il promuovimento di un'azione penale per sottrazione consumata di imposta (art. 175 LIFD; art. 258 LT) o per delitti fiscali (art. 186 ss. LIFD; art. 269 ss. LT) costituisce un atto interruttivo della prescrizione relativa. La dottrina ritiene che in queste eventualità si tratti di atti volti a determinare e far valere la pretesa fiscale ai sensi dell'art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD. Seguendo questa linea di pensiero, la pertinente norma si limiterebbe allora a disciplinare la forma qualificata di un atto ufficiale volto a far valere la pretesa tributaria e si rivelerebbe, quindi, a rigor di termini, superflua. Questa opinione non convince siccome prescinde dalle differenze che intercorrono tra procedura penale e procedura fiscale. Il recupero di imposta e il procedimento penale sono materialmente e proceduralmente distinti, anche quando siano condotti congiuntamente dal punto di vista organizzativo. In particolare, l'avvio di un'azione penale non è una mera forma di rivendicazione della pretesa fiscale. La previsione normativa dell'art. 120 cpv. 3 lett. d LIFD comporta, quindi, l'interruzione della prescrizione solo perché il Legislatore lo ha espressamente previsto[75].

### IX. Prescrizione del diritto di riscuotere il recupero di imposta (art. 151 ss. LIFD; art. 236 ss. LT)

L'oggetto della prescrizione nel quadro della riscossione di un recupero d'imposta deve essere distinto da quello dell'imposta ordinaria. Solo la riscossione dell'imposta aggiuntiva accertata nell'ambito della preposta procedura di recupero è soggetta ad un termine di prescrizione indipendente. In questa procedura di tassazione "supplementare" viene, infatti, determinata la parte di imposta che, a causa di circostanze particolari enunciate dalla legge, non è stata accertata o non è stata accertata correttamente nella procedura di tassazione ordinaria[76]. Per la parte della pretesa fiscale stabilita nell'accertamento ordinario e che non è stata modificata dalla successiva decisione di recupero, continua pertanto ad applicarsi il termine di prescrizione originario.

[74] ROSTETTER (nota 3), nm. 462 e dottrina citata. Il condono è, infatti, una causa di estinzione dell'obbligazione tributaria.

[75] ROSTETTER (nota 3), nm. 463 s.

[76] Ciò vale anche per la procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi (art. 238a LT).

Per il resto, l'art. 153 cpv. 3 LIFD dichiara applicabili per analogia le disposizioni sui principi procedurali, la procedura di tassazione e quella di ricorso. Ciò significa che alla prescrizione della riscossione del credito oggetto di recupero di imposta torna applicabile l'art. 121 (e l'art. 120) LIFD[77].

## X. Regimi speciali

### A. Corresponsabilità nel pagamento dell'imposta

Concettualmente, occorre prima di tutto distinguere tra "solidarietà fiscale" (vera e propria) e semplice corresponsabilità per il pagamento del debito fiscale di un terzo.

Si ha solidarietà fiscale ("*Steuersolidarität*") quando più soggetti passivi partecipano paritariamente al rapporto di diritto fiscale. La solidarietà fiscale non comporta soltanto la responsabilità per il pagamento del debito di imposta, ma porta con sé la qualità di parte del soggetto interessato, con quanto ne consegue, in particolare sul piano procedurale[78].

Si ha, invece, (mera) responsabilità per il pagamento del debito d'imposta di un terzo ("*solidarische Mithaftung*") quando il corresponsabile è un soggetto estraneo al rapporto fiscale, ossia non ha qualità di parte nella procedura di tassazione. La partecipazione di quest'ultimo è limitata al pagamento del debito d'imposta[79]. In questa eventualità il termine "solidarietà" sta unicamente ad indicare il diritto dell'autorità fiscale a scegliersi il creditore[80].

Per quanto concerne la prescrizione, le diversità tra i predetti regimi determina, in taluni casi, la necessità di un'applicazione diversificata delle pertinenti norme[81]. La disciplina della LIFD risulta imprecisa, e non idonea a tener adeguatamente in considerazione le differenze tra solidarietà fiscale e responsabilità per il pagamento dell'imposta. Ciò crea situazioni di incertezza giuridica in capo ai titolari di diritti e doveri[82].

Comune ad entrambi i predetti regimi rimane, per quanto qui di interesse, la solidarietà per il pagamento del debito fiscale. La domanda che si pone è allora quella a sapere se la prescrizione interviene per tutti i coobbligati collettivamente, oppure se debba essere determinata per ciascuno individualmente. Anche in presenza di debitori solidali, il debito fiscale rimane infatti uno solo, e può essere riscosso una sola volta. Non di meno, dandosi più corresponsabili, si hanno altrettanti crediti,

[77] Sentenza TF n. 2C\_607/2017 del 10 dicembre 2018 consid. 4.1. Ciò vale anche per i regimi partecipativi (cfr., *infra*, cap. X.A.), almeno finché la corresponsabilità si amplii ad aspetti penali; cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 588.

[78] Solidarietà fiscale è data, ad es., per gli eredi del contribuente (art. 12 cpv. 1 LIFD).

[79] Responsabilità per il pagamento del debito d'imposta è data, ad es., per il liquidatore di una persona giuridica (art. 55 cpv. 1 LIFD).

[80] Sentenza CDT n. 80.2001.20 del 15 marzo 2001 consid. 7.2.

[81] Se per alcune questioni (come quella della decorrenza dei termini di prescrizione), la presenza di molteplici soggetti non pone particolari problemi applicativi, per altre (come quelle relative alla sospensione e all'interruzione dei termini) la situazione è ben diversa: cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 562 s., nm. 566-586. Per quanto attiene alla problematica degli ACB, cfr., *infra*, cap. X.B.4.).

[82] ROSTETTER (nota 3), nm. 589.



## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

ognuno dei quali ha un proprio destino giuridico. Pertanto, appare adeguato che il termine di prescrizione sia stabilito per ogni credito e per ogni debitore solidale individualmente<sup>[83]</sup>.

### B. Peculiarità LEF

L'esecuzione forzata dei crediti fiscali è disciplinata dalla LEF<sup>[84]</sup>. Infatti, se l'ammontare dell'imposta non è stato pagato nonostante diffida, si procede in via esecutiva (art. 165 cpv. 1 LIFD; art. 244 LT). Questa duplicità di regimi origina diverse particolarità, che si riverberano anche sulla prescrizione del diritto di riscossione.

#### 1. Differimento della realizzazione

Nell'esecuzione ordinaria in via di pignoramento, una volta concluso il pignoramento, il credito può essere realizzato a beneficio del creditore (art. 116 ss. LEF). In questa fase, se il debitore rende verosimile di essere in grado di estinguere con pagamenti rateali il suo debito e si impegna a versare congrui e regolari acconti all'ufficio di esecuzione, l'ufficiale può, dopo pagamento della prima rata, differire la realizzazione di dodici mesi al massimo (art. 123 cpv. 1 LEF). Dal profilo della riscossione di un credito fiscale, appare giustificato ritenere questa facilitazione (di diritto esecutivo) come rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 120 cpv. 2 lett. b LIFD, e quindi idoneo a determinare la sospensione della prescrizione relativa<sup>[85]</sup>. Per altro verso vi è chi, non senza ragioni, sostiene che una volta concluso il pignoramento, il credito è da considerare "riscosso", in quanto risulta a disposizione del creditore<sup>[86]</sup>. In questo senso, il differimento della realizzazione diviene un evento che non interessa più la prescrizione.

#### 2. Fallimento del debitore

Con l'apertura del fallimento, riservate alcune ipotesi particolari (art. 206 cpv. 1, secondo periodo e cpv. 2 LEF), tutte le esecuzioni in corso contro il fallito cessano di diritto (art. 206 cpv. 1 LEF), sempreché che non siano già giunte allo stadio della realizzazione (art. 199 cpv. 2 LEF). I processi relativi ad esecuzioni che si sono così estinte diventano, quindi, privi di oggetto<sup>[87]</sup>. Per quanto, invece, attiene alle cause civili e amministrative di diritto materiale nelle quali il fallito è parte e che influiscono sulla composizione della massa (i.e. che possono aumentarne i passivi o diminuirne gli attivi), esse rimangono sospese (art. 207 cpv. 1 e 2 LEF). Giusta l'art. 207 cpv. 3 LEF, durante questa sospensione i termini di prescrizione e di perenzione non corrono<sup>[88]</sup>. Si può quindi ritenere

che, proprio per la sua natura materiale, questa particolarità interessi la prescrizione del diritto di tassare più che quella della riscossione, e in particolare gli eventuali rimedi giuridici esperti contro la decisione di tassazione<sup>[89]</sup>.

#### 3. Procedura di moratoria concordataria

Ogni persona fisica o giuridica che può essere escussa in via di fallimento o di pignoramento ha la possibilità di chiedere l'avvio di una procedura concordataria (art. 293 lett. a LEF). Durante questa procedura esecutiva, provvisoria o definitiva che sia, non si può promuovere né proseguire alcuna esecuzione contro il debitore. Tutti i procedimenti civili e amministrativi concernenti i crediti concordatari – i.e. quei crediti che sono stati notificati nella procedura concordataria – sono, salvi i casi di urgenza, sospesi d'ufficio (art. 297 cpv. 5 LEF). Inoltre, durante la moratoria, il decorso di tutte le prescrizioni e perenzioni che concernono i crediti concordatari rimane sospeso (art. 297 cpv. 6 LEF)<sup>[90]</sup>. Come ricordato più sopra (cfr. cap. VIII.A.2.), secondo il chiaro tenore letterale dell'art. 121 cpv. 1 e 3 LIFD la dilazione nella forma della facilitazione di pagamento può sospendere unicamente il termine di prescrizione relativo del diritto di riscuotere. Gli effetti della procedura di moratoria concordataria costituiscono in questo contesto un'eccezione (ampliativa), nel senso che si ritiene possano anche sospendere il termine di prescrizione assoluto<sup>[91]</sup>.

#### 4. Crediti fiscali incorporati in un attestato di carenza di beni

Giusta l'art. 149 LEF, il creditore che partecipa al pignoramento riceve per l'ammontare rimasto scoperto del suo credito un ACB<sup>[92]</sup>. Questo attestato vale come riconoscimento di debito a sensi dell'art. 82 LEF e conferisce al creditore i diritti di cui all'art. 271 n. 5 e all'art. 285 LEF. Il debitore non può essere costretto a corrispondere interessi su di un credito incorporato in un ACB (né possono chiedergliene la rifusione i condebitori, fideiussori o altri obbligati in via di regresso che avessero dovuto pagarli). Il credito accertato mediante un ACB si prescrive in vent'anni dal suo rilascio. Nei confronti degli eredi del debitore, invece, tale credito si prescrive "al più tardi" in un anno a contare dal giorno dell'apertura della successione (art. 149a cpv. 1 LEF). Si pone, quindi, la questione a sapere se il termine di prescrizione per i crediti fiscali incorporati in un ACB debba essere valutata in base alla LEF o alla LIFD. Occorre, in particolare,

<sup>[89]</sup> Cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 411 ss., il quale, appoggiandosi alla dottrina maggioritaria, ritiene che tale sospensione LEF valga, oltre che per il termine relativo, anche per il termine di prescrizione assoluto (di quindici anni) del diritto di tassare.

<sup>[90]</sup> La procedura di moratoria (provvisoria più definitiva) può durare, tenuto conto di tutte le possibili proroghe (art. 293a cpv. 1, art. 294 cpv. 1 e art. 295b cpv. 1 LEF), fino a 38 mesi (secondo alcuni 32 mesi).

<sup>[91]</sup> Così espressamente ROSTETTER (nota 3), nm. 478.

<sup>[92]</sup> Gli ACB sono rilasciati, di principio, anche al termine della procedura di fallimento (art. 265 LEF), che si applica ai soggetti sottoposti a questo tipo di esecuzione (art. 39 LEF). In questo contesto, vale la pena ricordare che l'esecuzione in via di fallimento è in ogni caso esclusa per le imposte, i tributi, le tasse, le sportule, le multe e le altre prestazioni fondate sul diritto pubblico e dovute a pubbliche casse o a funzionari (art. 43 n. 1 LEF). In altri termini: allo Stato, in quanto soggetto attivo di imposta, è preclusa la possibilità di "far fallire" il suo debitore (soggetto passivo) per i crediti tributari impagati. Lo Stato può per altro partecipare a una procedura di fallimento promossa da un altro creditore, rispettivamente dal debitore medesimo (ex art. 191 LEF).

<sup>[83]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 564.

<sup>[84]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 493.

<sup>[85]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 479.

<sup>[86]</sup> Così segnatamente MEIER (nota 2), cfr., *supra*, nota 49.

<sup>[87]</sup> Tra queste rientrano le istanze di rigetto dell'opposizione proposte contro il fallito. Nel caso in cui il fallimento venga successivamente chiuso per mancanza di attivi, le esecuzioni promosse prima della dichiarazione di fallimento riprendono il loro corso (art. 230 cpv. 4 LEF), tranne l'esecuzione in base alla quale è stato decretato il fallimento (DTF 124 III 123; sentenza TF n. 5A\_370/2010 del 22 settembre 2010).

<sup>[88]</sup> Le procedure di fallimento devono – *rectius*: dovrebbero, trattandosi di un semplice "termine d'ordine" – essere ultimate entro un anno dalla dichiarazione del medesimo (art. 270 cpv. 1 LEF). Sulle caratteristiche e gli effetti dei cd. "termine d'ordine", cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 67 ss.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

chiedersi cosa accade qualora prima del decorrere del termine assoluto di prescrizione, all'autorità fiscale sia stato rilasciato un ACB. Il Tribunale federale ha stabilito che l'art. 149a cpv. 1 LEF si applica anche ai crediti di diritto pubblico, con l'effetto di far decorrere un nuovo termine di prescrizione di vent'anni dal rilascio dell'ACB, a meno che la specifica legislazione di diritto pubblico ne escluda l'applicabilità. Una simile esclusione non sussiste per le imposte dirette<sup>[93]</sup>. Se ne conclude che per l'esecuzione di crediti fiscali accertati mediante ACB, l'art. 149a cpv. 1 LEF costituisce una *lex specialis* che deroga alla disciplina della LIFD (e, quindi, della LT).

Per quanto attiene alla questione della decorrenza del termine ventennale, secondo il chiaro tenore letterale dell'art. 149a cpv. 1 LEF, determinante è la data di rilascio dell'ACB.

Circa l'estensione temporale, occorre parenteticamente osservare che fino al 31 dicembre 1996 i crediti incorporati negli ACB erano (addirittura) imprescrittibili. Giusta la norma transitoria, questi cd. "vecchi ACB" sottostanno al nuovo termine di prescrizione ventennale, che è decorso il 1° gennaio 1997 ed è scaduto, salvo l'insorgere di eventi interruttivi o sospensivi, il 31 dicembre 2016<sup>[94]</sup>. Più in generale, è a proposito importante evidenziare che, secondo il Tribunale federale, l'emissione di precetti esecutivi (che in quanto atti esecutivi sono interruttivi della prescrizione ai sensi dell'art. 135 n. 2 CO) fanno decorrere un nuovo termine ventennale di prescrizione<sup>[95]</sup>. Ciò significa, in altre parole, che una volta incorporato in un ACB, la riscossione del credito fiscale non subisce più il termine assoluto di prescrizione ai sensi della LIFD. La prescrizione può, quindi, essere indefinitamente interrotta mediante esecuzione, con conseguente decorrenza di un nuovo termine di vent'anni, in aderenza alle applicabili norme del diritto civile.

In questo ordine di cose resta da chiedersi se anche il termine annuale sancito nei confronti degli eredi del debitore possa godere del medesimo privilegio interruttivo. La domanda è legittima giacché, per questa specifica categoria, il Legislatore ha voluto aggiungere nel testo la locuzione "al più tardi", forse per dare al termine annuale una connotazione oggettiva e tassativa<sup>[96]</sup>. Per il rimanente, nei confronti degli eredi del debitore il termine decorre dal giorno dell'apertura della successione e resta *ipso iure* sospeso durante la (eventuale) procedura di inventario (art. 134 cpv. 1 n. 7 CO, che corrisponde all'abrogato art. 586 cpv. 2 vCC).

[93] DTF 137 II 17 s. consid. 2.5-2.7. La dottrina dominante condivide questo orientamento, come pure, implicitamente, la giurisprudenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino (sentenza CDT n. 14.2006.52 del 28 settembre 2006, in: RtiD I-2007, p. 844 n. 59c, consid. 2, con rimandi).

[94] Ossia la prescrizione è intervenuta il 1° gennaio 2017 (cfr. Steuerbuch LU, *Bezugsverjährung*, n. 2.2).

[95] Sentenza TF n. 5A\_859/2016 del 1° maggio 2017 consid. 2.4. Ciò corrisponde per altro all'opinione dominante, cfr. ROSTETTER (nota 3), nm. 503 ss.

[96] Locuzione limitativa che, nota bene, non figurava nel disegno di legge del Consiglio federale: cfr. FF 1991 III 1 ss., segnatamente p. 180. Le autorità fiscali del Canton Lucerna considerano suscettibile di interruzione anche il termine annuale nei confronti degli eredi (Steuerbuch LU, *Bezugsverjährung*, n. 2.1).

Il termine di prescrizione dell'art. 149a LEF vale in ogni caso unicamente per il debitore nei cui confronti è stato rilasciato l'ACB. Agli eventuali corresponsabili del pagamento restano, invece, applicabili i termini di prescrizione ordinari previsti dall'art. 121 LIFD<sup>[97]</sup>.

### C. Credito fiscale assistito da ipoteca legale

L'art. 252 cpv. 1 LT riconosce al Cantone e ai Comuni un'ipoteca legale secondo gli artt. 183 ss. della Legge di applicazione e complemento del CC (LAC; RL 211.100) per il pagamento di tutte le imposte cantonali e comunali che hanno una relazione particolare con l'immobile conformemente all'art. 836 CC. Si tratta della cd. ipoteca legale in favore dell'autorità fiscale. Tra le imposte che hanno una relazione particolare con l'immobile di un contribuente, la LT, così come la giurisprudenza e la dottrina, annoverano, in particolare, l'imposta sugli utili immobiliari (art. 123 ss. LT), l'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche (art. 95 ss. LT) e l'imposta immobiliare comunale delle persone fisiche e giuridiche (art. 291 ss. LT), l'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 20 LT) e sugli utili delle persone giuridiche (art. 67 ss. LT) limitatamente ai redditi derivanti dall'immobile (affitti, locazioni, valore locativo dedotti gli interessi passivi e le spese di manutenzione), nonché l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche e l'imposta di successione e donazione limitatamente alla sostanza immobiliare (artt. 42 e 158 LT), dedotti i debiti che vi si riferiscono (artt. 47, 160 e 161 LT)<sup>[98]</sup>.

Si tratta di un pegno di rango prevalente sugli altri pegni immobiliari che, per la sua validità, non necessita di iscrizione nel Registro fondiario (RF) (art. 252 cpv. 2 LT). L'ipoteca legale in favore dell'autorità fiscale decade *ipso iure* qualora, entro cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce, al contribuente non è notificato il conteggio conformemente all'art. 253 LT (art. 252 cpv. 3 LT)<sup>[99]</sup>.

Anche per l'ipoteca legale dell'autorità fiscale vale il cd. "principio di accessorietà"<sup>[100]</sup>, per cui il pegno immobiliare è correlato con il credito che garantisce. Ciò significa che se il credito si estingue, anche il pegno si estingue. Con riferimento alla prescrizione, l'art. 807 CC rompe, però, questa logica,

[97] Sentenza TF n. 2C\_58/2015 del 23 ottobre 2015 consid. 6.1 s. Dal profilo fiscale, l'ACB mette poi fine (per il futuro) alla solidarietà fra i coniugi (consid. 6.2). In questa pronuncia, i giudici federali hanno stabilito che il rilascio di ACB nei confronti del marito (*in casu*, unico debitore escusso) non può far decorrere un nuovo termine di prescrizione di vent'anni pure nei confronti della moglie, almeno fintanto che quest'ultima non sia stata parimenti escussa. Nel caso specifico è stato ritenuto inapplicabile il termine di prescrizione dell'art. 149a cpv. 1 LEF nei confronti della moglie, la quale rimaneva sottoposta unicamente ai termini di prescrizione ordinari della LIFD.

[98] Sentenza della Camera d'esecuzione e fallimenti del Tribunale d'appello (CEF) n. 15.2022.50 del 20 settembre 2022 consid. 3.3. Sul tema si veda anche la Circolare della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino n. 8/2023.

[99] Si tratta qui chiaramente di un termine di "decadenza", introdotto con la LT del 21 giugno 1994 al fine di meglio tutelare i terzi acquirenti di proprietà immobiliari. Per quanto riguarda i trasferimenti imponibili ai sensi dell'art. 124 LT, vale a dire a quei trasferimenti che sono oggetto dell'imposta sugli utili immobiliari (art. 123 ss. LT), resta inoltre riservato il regime del "deposito obbligatorio" di cui all'art. 253a LT (art. 252 cpv. 6 LT), che se integralmente corrisposto ha effetto liberatorio per il terzo proprietario del pegno (art. 253a cpv. 4 LT).

[100] Sentenza TF n. 2C\_798/2011 del 24 agosto 2012, consid. 5.1.3.

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

dichiarando imprescrittibili i crediti garantiti da pegno immobiliare iscritto a RF. In questi casi, l'imprescrittibilità si riferisce all'intero credito, indipendentemente dal valore del pegno. Si pone, quindi, la questione a sapere se l'art. 807 CC è pure applicabile ai crediti fiscali, laddove questi siano garantiti da un'ipoteca legale che sia stata iscritta a RF. Secondo dottrina e giurisprudenza, per le ipoteche legali del diritto cantonale, i Cantoni restano liberi di emanare prescrizioni derogatorie al regime dell'art. 807 CC<sup>[101]</sup>. La questione (di non poco conto<sup>[102]</sup>), è stata risolta nel Canton Ticino in modo chiaro e inequivocabile con la revisione degli art. 183 ss. LAC (in vigore dal 1° gennaio 2012), per cui l'iscrizione di un'ipoteca legale di diritto pubblico non rende imprescrittibile il credito da essa garantito (art. 183b cpv. 1 LAC).

### XI. Effetti della prescrizione del diritto di riscuotere

Diversamente da quanto accade nel diritto civile, nella LIFD (e nella LT) il Legislatore non ha esplicitamente disciplinato gli effetti giuridici dell'intervenuta prescrizione di un credito fiscale. Si tratta di una lacuna presente nella legge alla quale dottrina e giurisprudenza non hanno risposto in modo chiaro, che deve quindi essere colmata<sup>[103]</sup>.

#### A. Opzioni

In questo ambito, due sono le opzioni teoriche che entrano in considerazione<sup>[104]</sup>:

- la prima assume la completa decadenza del credito prescritto. Quest'ultimo è, quindi, a tutti gli effetti estinto; materialmente non esiste più e non può più essere azionato tramite uno strumento legale. Colui che paga un credito materialmente inesistente effettua una prestazione senza valida causa e ha, quindi, il diritto di pretenderne la restituzione. La controparte (*in casu*, lo Stato) si trova, infatti, indebitamente arricchito. A livello processuale, la decadenza va esaminata d'ufficio dall'autorità;
- la seconda opzione considera, invece, la semplice limitazione all'azionabilità del credito prescritto. In questo modo è unicamente la possibilità del creditore di ottenere il pagamento che risulta inasprita. Materialmente, il credito continua ad esistere, sottoforma di una cd. "obbligazione naturale". Colui che paga un'obbligazione naturale adempie una pretesa materialmente esistente, ossia dotata di valida causa. L'arricchimento del creditore avviene, quindi, in modo giustificato. Il debitore non ha, pertanto, titolo per chiedere la restituzione di quanto ha pagato<sup>[105]</sup>. A livello processuale, la prescrizione non è esaminata d'ufficio dall'autorità, ma necessita di essere eccepita dall'assoggettato.

#### B. Conseguenze

È di immediata evidenza come i due sopra delineati trattamenti conducano a conseguenze giuridiche di segno opposto. La mancanza di una soluzione chiara e unitaria – non solo legislativa, ma anche a livello giurisprudenziale e dottrinale<sup>[106]</sup> – genera situazioni di (non tollerabile) incertezza giuridica in capo ai titolari di diritti e doveri. Si pensi all'adempimento volontario, consapevole o indotto da errore, di un debito fiscale prescritto da parte del contribuente; alla possibilità, per l'autorità fiscale, di estinguere un credito fiscale prescritto tramite compensazione con un altro credito fiscale in essere<sup>[107]</sup>; o ancora alla facoltà (rispettivamente all'obbligo) dello Stato di mettere comunque in esecuzione un credito fiscale prescritto, e a quali sono gli strumenti di difesa del contribuente. Sul fronte giudiziario la questione si riverbera sulle possibilità di verifica d'ufficio che competono al giudice. A proposito, il Tribunale federale ha di recente ricordato che la giurisprudenza non si è ancora pronunciata chiaramente sulla questione a sapere se la prescrizione relativa (nel caso specifico, del diritto di tassare) debba (o no) essere esaminata d'ufficio<sup>[108]</sup>. Per altro verso, in ambito esecutivo, e segnatamente nella procedura di rigetto definitivo dell'opposizione *ex art.* 80 LEF (ossia quella che più sovente interessa la riscossione di crediti fiscali<sup>[109]</sup>), occorre ricordare che il giudice può esaminare la questione della prescrizione solo quando questa è espressamente sollevata dal debitore (art. 81 cpv. 1 LEF)<sup>[110]</sup>.

Interessante, sebbene non risolutiva, la "soluzione pratica" adottata dalle autorità fiscali di alcuni Cantoni, che lasciano convivere entrambi i possibili trattamenti, differenziandone l'applicazione a dipendenza che si tratti prescrizione relativa o assoluta. Secondo ad es. la prassi fiscale adottata nel Cantone di Soletta, la prescrizione del diritto di riscossione deve essere

<sup>[106]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 144-161.

<sup>[107]</sup> In questo caso l'incertezza risiede nel sapere se e in che misura la disciplina dell'art. 120 cpv. 3 CO, per cui credito prescritto può essere opposto in compensazione se non era ancora prescritto al momento in cui poteva essere compensato coll'altro credito, è applicabile anche ai crediti fiscali. In una decisione del 28 giugno 2006, concernente la tassa di emissione, il Tribunale federale ha ritenuto la predetta regola civile "analog anwendbar" (Sentenza TF n. 2A.149/2006 consid. 2.2).

<sup>[108]</sup> Sentenza TF n. 2C\_607/201 del 10 dicembre 2018 consid. 4.2.1 (questione lasciata indecisa). Nella (in quella decisione richiamata) DTF 138 II 169, l'Alta Corte aveva statuito che il sopraggiungere della prescrizione assoluta del diritto di tassare nel corso della procedura davanti al Tribunale federale dev'essere rilevato d'ufficio (consid. 3). In una decisione resa in ambito LIP, lo stesso Tribunale federale ha affermato che, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, la prescrizione è una questione di diritto materiale che va esaminata d'ufficio e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (sentenza TF n. 2C\_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3). Questo approccio autorizza a congetturare che per la prescrizione assoluta si applichi la prima delle opzioni enunciate, *cf. supra*, cap. XI.A. Specularmente, essa rende ancora possibile, nel senso di dogmaticamente coerente, una (eventuale futura) decisione che sancisca la coesistenza delle due menzionate opzioni: la prima per la prescrizione assoluta, la seconda per quella relativa.

<sup>[109]</sup> Questo siccome una decisione di tassazione passata in giudicato è parificata ad una decisione giudiziaria esecutiva (art. 80 cpv. 2 LEF).

<sup>[110]</sup> La gran parte delle autorità amministrative e giudiziarie cantonali, così come una larga parte della dottrina, e non da ultimo il Tribunale federale, considerano l'eccezione di prescrizione una questione di diritto procedurale. Secondo ROSTETTER (nota 3), nm. 188 e 194, questo approccio non tiene conto delle conseguenze giuridiche materiali della prescrizione.

<sup>[101]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 848, con riferimenti.

<sup>[102]</sup> Si veda in proposito: ROSTETTER (nota 3), § 15.

<sup>[103]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 144 ss.

<sup>[104]</sup> ROSTETTER (nota 3), nm. 127 s.

<sup>[105]</sup> *Cfr.* art. 63 cpv. 2 CO, per cui "non si può ripetere ciò che fu dato in pagamento d'un debito prescritto".

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

rilevata d'ufficio. Il debito fiscale persiste però nella forma di un'obbligazione naturale. In presenza di un credito prescritto, di principio l'autorità fiscale non può più richiederne il pagamento. Se il contribuente corrisponde però liberamente il debito dopo che è intervenuta la (sola) prescrizione relativa (indipendentemente dal fatto questi che ne fosse o meno cognito) egli non potrà richiederne la restituzione<sup>[111]</sup>. Diverso, invece, il trattamento nel caso di un credito fiscale afflitto da prescrizione assoluta: siccome tale termine è configurato come termine di perenzione, la pretesa fiscale in quanto tale è da considerare definitivamente decaduta<sup>[112]</sup>.

### C. "Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio"

In definitiva, accertata la mancanza di norme specifiche proprie del diritto fiscale, la *vexata quaestio* sta nel determinare se, per la riscossione dei crediti fiscali, risulta (o meno) giustificata l'applicazione analogica degli effetti previsti dalle relative norme del diritto civile.

La traslazione del debito fiscale prescritto in un'obbligazione naturale è sostenuta da alcuni autori, che la ritengono una conseguenza giuridica ragionevole. L'opinione oggi prevalente è però diversa. L'obbligazione tributaria, in quanto espressione di un rapporto debitorio di diritto pubblico, differisce sostanzialmente dai rapporti di debito regolati dal diritto delle obbligazioni. La traslazione analogica della disciplina civilistica sugli effetti della prescrizione al diritto tributario non trova la necessaria equivalenza di ragioni e non appare di conseguenza idonea a soddisfare pienamente gli obiettivi peculiari di politica legale propri della prescrizione nel diritto fiscale<sup>[113]</sup>. Questo orientamento maggioritario, secondo cui la prescrizione comporta *eo ipso* la decadenza della pretesa fiscale, appare più adeguato a tener conto delle particolarità del diritto fiscale. L'attuale incertezza giuridica potrebbe essere (facilmente) risolta sostituendo, nel testo di legge, il (giuridicamente) polisemico verbo "prescrivere" con l'univoco "estinguere"<sup>[114]</sup>.

[111] Così anche secondo la prassi delle autorità fiscali del Cantone di Zurigo: cfr Steuerbuch ZH, *Steuerbezug ad P.I.*

[112] Cfr. Steuerbuch SH, *Bezugsverjährung*, n. 4.

[113] Di interesse il ragionamento proposto (sebbene in un contesto esecutivo) dalla CEF. Per quest'ultima, con l'introduzione del termine assoluto del diritto di riscossione, il Legislatore non si sarebbe tanto prefissato di evitare l'assoggettamento a tempo indeterminato del cittadino contribuente all'obbligo di pagamento delle imposte passate in giudicato – "fosse stata quella la sua intenzione avrebbe previsto la perenzione del credito fiscale (come ha fatto all'art. 99 CP per le pene penali, ...) e non solo del diritto di riscossione" – bensì intendeva obbligare l'autorità fiscale ad esercitare una certa diligenza nel riscuotere i suoi crediti (sentenza CEF n. 14.2016.181 dell'11 ottobre 2016 consid. 6.2). Qui si introduce una distinzione concettuale tra "prescrizione del credito", da una parte, e (semplice) "prescrizione del diritto di riscuoterlo", dall'altra. La base legale per fondare questa dualità è, a mio avviso, solo "apparente": essa è (forse) compatibile con il testo italiano dell'art. 121 LIFD (cpvv. 1 e 3), ma (certamente) non con quelli in tedesco e francese.

[114] ROSTETTER (nota 3), nm. 144-170.

## XII. Sintesi

Le risultanze essenziali della disamina sin qui condotta possono essere compendiate (meglio che in altro modo) tramite una "proposta di revisione" dell'art. 121 LIFD. Per fare ciò accolgo e riprendo – con qualche piccola modifica, in una mia traduzione italiana – la formulazione suggerita da ROSTETTER a conclusione del suo studio<sup>[115]</sup>.

Dal profilo sistematico, è abrogato l'art. 121 LIFD e sostituito da un nuovo art. 173a, ricollocato nel Titolo ottavo ("Riscossione e garanzia dell'imposta") della Parte quinta ("Procedura") della LIFD, in un nuovo "Capitolo settimo", denominato "Prescrizione".

### Capitolo settimo

#### Art. 173a – Prescrizione del diritto di riscossione

<sup>1</sup> I crediti fiscali si estinguono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione.

<sup>2</sup> La prescrizione non decorre o è sospesa:

- a. durante una procedura di revisione;
- b. fino a quando il credito fiscale è assicurato da garanzie o fruisce di una dilazione di pagamento;
- c. fino a quando il contribuente o il corresponsabile dell'imposta non dispongono di un foro esecutivo in Svizzera.

<sup>3</sup> Un nuovo termine di prescrizione decorre con:

- a. ogni atto ufficiale inteso all'accertamento o alla riscossione del credito fiscale, comunicato al contribuente o al corresponsabile dell'imposta;
- b. ogni riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta;
- c. la presentazione di una domanda di condono;
- d. il promovimento di un'azione penale per sottrazione consumata d'imposta o per delitto fiscale.

<sup>4</sup> La sospensione e l'interruzione della prescrizione nei confronti di un contribuente o di un corresponsabile dell'imposta non hanno effetto nei confronti degli altri.

<sup>5</sup> Il credito fiscale si estingue, in ogni caso, in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la tassazione è cresciuta in giudicato.

<sup>6</sup> La prescrizione è rilevata d'ufficio da ogni autorità.

[115] ROSTETTER (nota 3), nm. 1185 ss.