Urteilskopf

101 Ia 19

6. Sentenza 26 febbraio 1975 nella causa X S.A. contro Stato del Cantone Ticino
Regeste (de):
Verjährung öffentlichrechtlicher Geldforderungen.

Sind öffentlichrechtliche Geldforderungen stets als verjährbar anzusehen? (Frage offengelassen, E. 4a).

Im Tessiner Steuersystem kann die Verjährung der Steuerschuld auch während des Veranlagungsverfahrens eintreten (E. 4b).

Regeste (fr):
Prescription des créances de droit public.

Les créances de droit public sont-elles toujours soumises à la prescription? (question laissée indécise) (consid. 4a).

Dans le système fiscal tessinois, la prescription de la créance d'impôt peut intervenir aussi pendant la procédure de taxation (consid. 4b).

Regesto (it):
Prescrizione delle pretese pecuniarie di diritto pubblico.

Le pretese pecuniarie di diritto pubblico sono da ritenersi sempre prescrittibili? (questione lasciata indecisa) (consid. 4a).

Nel sistema tributario ticinese la prescrizione del credito d'imposta può intervenire anche nelle more della procedura di tassazione (consid. 4b).

Sachverhalt ab Seite 19

All'inizio del 1967 l'Amministrazione cantonale ticinese delle contribuzioni (in seguito: ACC) inviava alla X. S.A. il formulario per la dichiarazione d'imposta cantonale per l'anno 1967. Riempito dalla contribuente, in data 20 giugno 1967, il formulario pervenne all'ACC il 26 giugno 1967. Già il 23 giugno 1967 la X. S.A. aveva pagato un'acconto di fr. 51'120.–, richiestole con bolletta provvisoria del 31 maggio 1967. Il 18 dicembre 1973 l'ACC notificò alla contribuente la tassazione per l'anno 1967. Essa stabiliva in fr. 347'581.10 l'imposta cantonale per quell'anno, e, dedotti l'acconto versato e gli sconti su tale importo, in fr. 295'438.70 il saldo richiesto. Contro questa tassazione la X. S.A. insorse con reclamo 9 gennaio 1974, sollevando l'eccezione di perenzione, rispettivamente di prescrizione e, contro la sfavorevole decisione dell'ACC, essa si aggravò il 19 giugno 1974 alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello (in seguito: Camera), riproponendo gli stessi argomenti. Con sentenza del 5 settembre 1974 la Camera ha respinto il ricorso.

BGE 101 Ia 19 S. 20

Con ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 Cost., la X. S.A. impugna questa decisione, e chiede al Tribunale federale di annullarla insieme con la tassazione notificata il 18 dicembre 1973.

Erwägungen

Considerando in diritto:

1. Di ultima istanza, la decisione impugnata, che ha confermato la tassazione, è anche finale. Contro di essa è quindi aperto il ricorso per violazione dell'art. 4 Cost. (art. 87 OG). Solo la conclusione di annullamento della decisione della Camera di diritto tributario, ultima istanza cantonale munita di piena cognizione e che applica il diritto d'ufficio, è ricevibile.

2. L'art. 22 della legge cantonale di procedura tributaria (LPT) lega all'osservanza di un termine perentorio il diritto di iniziare una procedura di tassazione. Come rileva l'autorità cantonale, questa regolamentazione è analoga a quella prevista dall'art. 98 DIN, con la sola differenza che nel sistema ticinese il termine è di cinque, nel diritto federale di tre anni. Come il DIN, la legge cantonale nulla dispone circa il tempo, entro cui una tassazione tempestivamente iniziata debba essere conclusa né circa un eventuale estinzione della procedura durante il suo stesso corso. D'altro canto, la prescrizione quinquennale del credito di imposta, prevista dall'art. 94 cpv. 1 LPT, decorre solo dalla notifica della tassazione definitiva, se essa è stata intimata al contribuente dopo la fine del periodo fiscale; altrimenti, dalla fine dell'anno cui l'imposta si riferisce. Alla prescrizione si applicano per analogia le disposizioni del CO (art. 94 cpv. 2 LPT); essa è interrotta da ogni atto di esazione e sospesa fintanto che il contribuente non ha domicilio in Svizzera o non vi può per altri motivi essere escusso (art. 94 cpv. 3).

3. Dai combinati disposti degli art. 22 e 94 LPT la Camera, nell'impugnata decisione, ha tratto la conclusione che una volta iniziata tempestivamente la procedura di tassazione, la pretesa fiscale dello Stato è sottratta a qualsiasi prescrizione o perenzione, sino al momento della tassazione definitiva, dalla cui notifica soltanto decorre il termine di prescrizione del credito d'imposta.

BGE 101 Ia 19 S. 21

Tale modo di vedere è censurato siccome arbitrario dalla ricorrente. Essa fa valere che devesi ammettere, nel sistema fiscale ticinese, l'esistenza di una lacuna, giacché non è compatibile con i principi sanciti dall'art. 4 Cost. rendere imprescrittibile la pretesa fiscale dello Stato sinché dura la procedura di tassazione, indipendentemente dall'assoluta inerzia degli organi fiscali. Ciò posto, la ricorrente sostiene che la Camera avrebbe dovuto accertare il verificarsi della prescrizione o perenzione, dato che l'autorità fiscale è rimasta completamente inerte per oltre cinque anni.

4. Se ci si fonda - come la Camera - unicamente sulla lettera dei combinati disposti degli art. 22 e 94 LPT, si giunge effettivamente alla conclusione che durante la procedura di tassazione, purché tempestivamente iniziata, e fino all'emanazione della tassazione definitiva, il trascorrere del tempo non è suscettibile di esercitare alcun effetto estintivo sulla pretesa fiscale né sulla procedura. a) La giurisprudenza del Tribunale federale ha

costantemente ritenuto che le pretese pecuniarie di diritto pubblico soggiacciono di regola alla prescrizione, anche nel silenzio del diritto positivo, tanto che si tratti di pretese dell'ente pubblico verso i privati (DTF 71 I 208; DTF 78 I 89 consid. 4; DTF 83 I 218 segg.; DTF 93 I 397, 672; DTF 94 I 517 consid. 1; DTF 98 Ib 355), quanto nel caso inverso (DTF 71 I 47; DTF 78 I 191 segg.; DTF 85 I 183 consid. 3; DTF 95 I 516).
Il principio della prescrittibilità anche nel silenzio del diritto positivo è generalmente ammesso nella giurisprudenza amministrativa cantonale (cfr. DTF 97 I 628; IMBODEN, Schw. Verwaltungsrechtsprechung, III ed. n. 121 II; GRISEL, Droit Administratif suisse, pag. 347, 2). Solo la prassi bernese faceva eccezione: con sentenza 12 ottobre 1970 del Tribunale amministrativo bernese (in ZBl, Vol. 72 (1971) pag. 329 segg.) questa giurisprudenza è però stata mutata, e la prescrittibilità ammessa. Controverso nella dottrina più antica (sono note le tesi opposte di BLUMENSTEIN (Steuerrecht, pag. 300 segg.) e di FLEINER (Institutionen, pag. 437; cfr. anche gli autori citati da Zweifel, Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlich-rechtlicher Ansprüche, pag. 62 segg. e passim), in quella più recente il principio della prescrittibilità è generalmente riconosciuto (Imboden, op.cit., n. 121; Grisel, op.cit., 347; HAGMANN, Die Verjährung

im Verwaltungsrecht des Kantons Solothurn, Festgabe Max Obrecht, pag. 211 e autori citati). In una sentenza ormai antica, il Tribunale federale ha tuttavia rifiutato di considerare siccome contraria all'art. 4 Cost. una decisione che, in assenza di espressa disposizione di legge, dichiarava imprescrittibile un credito per imposte arretrate (DTF 29 I 420). Uguale opinione si ritrova nella sentenza 17 novembre 1954 in re A. F-B. contro Basilea-Campagna, non pubblicata nella Raccolta Ufficiale, ma apparsa in Basellandschaftliche Steuerpraxis, I, pag. 127 e segg. (129 consid. 3). Ci si può chiedere se questa giurisprudenza possa essere mantenuta. Come si evince dalle citate sentenze del Tribunale federale, la regola della prescrittibilità di principio delle pretese pecuniarie di diritto pubblico è dettata da ragioni di sicurezza del diritto e da esigenze di tutela giuridica (DTF 85 I 183 consid. 3; DTF 94 I 517) che appaiono irrinunciabili in uno Stato fondato sul diritto, e la cui lesione sembra pertanto dover essere considerata inammissibile e quindi contraria all'art. 4 Cost.
La questione di principio può tuttavia rimanere aperta nella fattispecie perché il rifiuto dell'autorità cantonale di ammettere l'esistenza di una lacuna colmabile appare, avuto riguardo alla struttura del sistema fiscale ticinese, insostenibile già sulla scorta della giurisprudenza attuale. b) Allorquando una legge fiscale riconosce l'istituto della prescrizione, ma si limita a regolare quella del credito di imposta accertato mediante tassazione (cosiddetta prescrizione dell'esazione, Bezugsverjährung), è insostenibile, e quindi contrario all'art. 4 Cost., pretendere che nelle more della procedura di tassazione la pretesa fiscale dell'ente pubblico sia sottratta a qualsiasi prescrizione. Questa massima (DTF 94 I 517 consid. 1), relativa ad un caso concernente il Canton San Gallo, torna applicabile anche nella presente causa. È vero che, oltre la prescrizione del credito di imposta stabilito con la tassazione (art. 94 LPT), la legge ticinese - diversamente da quella di San Gallo - ha anche limitato nel tempo il diritto di iniziare una procedura di tassazione (art. 22 LPT), con una disposizione sostanzialmente identica a quella dell'art. 98 DIN. A torto, però, l'impugnata sentenza invoca questa circostanza

e adduce, a sostegno della tesi dell'imprescrittibilità, la giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 98 DIN (ASA 41, pag. 182 segg.; DTF 97 I 437), giurisprudenza secondo la quale, una volta iniziata tempestivamente in ossequio a quel disposto, la procedura di tassazione non è più legata ad alcun termine.
L'autorità cantonale commette infatti l'errore di raffrontare due norme che, se sono sostanzialmente identiche, sono però inserite in due sistemi fiscali completamente diversi per quanto riguarda l'istituto della prescrizione.

Infatti, mentre la legge ticinese regola la prescrizione del credito d'imposta accertato (Bezugsverjährung, art. 94 LPT), la legge federale istituisce la prescrizione della pretesa fiscale derivante dall'assoggettamento (Anspruchsverjährung, art. 128 DIN), e la fa di norma decorrere dal termine generale di scadenza (art. 114 cpv. 1 DIN), e ciò per l'intero importo che risulterà dovuto, anche se il contribuente non ha ricevuto che una tassazione provvisoria (DTF 75 I 174 segg., in part. 179: DTF 97 I 176 /77). Se quindi la procedura di tassazione per l'imposta per la difesa nazionale, tempestivamente iniziata ai sensi dell'art. 98 DIN, non è più ulteriormente soggetta, giusta la legge e la citata giurisprudenza, ad alcun termine, ciò non significa che il contribuente sia indifeso contro qualsiasi inazione protratta nel tempo degli organi di tassazione, poiché la prescrizione della pretesa fiscale corre anche durante la procedura di tassazione, come d'altronde può evincersi dalla sentenza DTF 97 I 437 citata dall'ACC. Il sistema dell'imposta per la difesa nazionale è quindi scevro di quelle lacune che sussistono nei sistemi che prevedono soltanto la prescrizione del credito d'imposta, lacune che, giusta la citata sentenza DTF 94 I 517 consid. 1, non possono essere senza arbitrio ignorate, e che il giudice amministrativo non può rifiutarsi di colmare (cfr. in proposito: Commissione di ricorso di Soletta, decisioni del 21 aprile 1969 e del 10 novembre 1969, in Bericht an den Kantonsrat 1969, n. 2 e 5; KÄNZIG, Wehrsteuer, ad art. 128 n. 2 e Ergänzungsband, ad art. 128 n. 2). L'impugnata decisione, che pretende imprescrittibile la pretesa fiscale nelle more della procedura di tassazione senza riguardo alcuno all'eventuale prolungata inazione degli organi

fiscali, in un sistema che ammette e regola esplicitamente la prescrizione dell'esazione, contravviene pertanto all'art. 4 Cost. c) Nella citata sentenza DTF 94 I 517 consid. 1, il Tribunale federale ha inoltre osservato che la tesi dell'imprescrittibilità nelle more della procedura di tassazione è a maggior ragione insostenibile per motivi di eguaglianza di trattamento allorquando la legislazione cantonale limita nel tempo la possibilità di perseguire le infrazioni fiscali, perché non è ammissibile riservare al contravventore un trattamento più favorevole di quello di cui beneficia il contribuente corretto. Anche questo motivo ricorre nel caso in esame, poiché - come si vedrà oltre - la legge ticinese istituisce un termine di vera e propria prescrizione in materia di imposte suppletorie e di multe fiscali. Anche sotto questo profilo l'impugnata decisione viola l'art. 4 Cost.

5. Ciò non comporta ancora necessariamente l'accoglimento del ricorso. Il Tribunale federale annulla infatti una decisione cantonale solo se essa è arbitraria nel suo risultato. Occorre pertanto esaminare se, ammessa la prescrittibilità di principio della pretesa fiscale, la Camera non potesse senza arbitrio negare il verificarsi della prescrizione. a) È pacifico in causa che nessun atto di procedura è stato compiuto tra il momento, in cui la dichiarazione fiscale è stata inoltrata (26 giugno 1967) ed il giorno (18 dicembre 1973) in cui la tassazione è stata notificata alla ricorrente. Questo lasso di tempo è di quasi sei anni e mezzo; superiore ai cinque anni è il lasso, anche se, per l'inizio del decorso della prescrizione, si assume il 31 dicembre 1967, data della fine del periodo fiscale cui l'imposta si riferisce. Se si ammette, con la ricorrente, un termine di prescrizione di cinque anni, la prescrizione si è verificata. b) Nel silenzio del diritto positivo per stabilire la durata (e l'inizio) del termine di prescrizione di pretese fondate sul diritto pubblico occorre riferirsi alle norme che il legislatore ha previsto per casi analoghi (DTF 78 I 89 consid. 4, 191/92; DTF 83 I 218 segg.; DTF 85 I 183 consid. 3; DTF 93 I 397). In mancanza di tali norme, o in presenza di soluzioni contraddittorie o casuali, il giudice amministrativo deve stabilire il termine come se fosse un legislatore (DTF 98 Ib 356 segg., consid. 2b e c). c) A ragione la ricorrente sostiene che solo il termine

quinquennale può esser preso in considerazione. Non solo tale termine è quello stabilito per la prescrizione del credito d'imposta tassato (art. 94 LPT). Ciò che appare essenziale - per la ragione indicata sopra al consid. 4c - è che un termine di cinque anni è previsto dalla legge per le imposte suppletorie (art. 60 LPT) e che tale termine è di prescrizione vera e propria, giacché può essere interrotto da ogni atto d'inchiesta o di accertamento ed è suscettibile di sospensione (art. 72 e 73 LPT). Se ne deve concludere che la Camera non poteva pertanto che accertare il compiuto decorso del termine di prescrizione, nessun atto di accertamento essendo intervenuto, dopo la fine del periodo fiscale, durante un lasso di tempo maggiore di cinque anni, ed essendo pacifico che il decorso della prescrizione non è stato sospeso. d) Nelle osservazioni, l'ACC espone le ragioni che, a parere suo, avrebbero giustificato di tenere in sospeso la procedura, o comunque il ritardo nella notifica della tassazione. Esse non sono però pertinenti.
Anzitutto, nessuna formale decisione di sospensione della procedura è stata presa e notificata alla contribuente. Che fra la contribuente e il fisco pendesse poi una vertenza relativa alla valutazione fiscale degli immobili agricoli per l'imposta cantonale 1965/66, non ha impedito all'ACC di procedere alla tassazione o comunque ad altri atti interruttivi della prescrizione. D'altronde, quella vertenza si concluse comunque con sentenza esecutiva della Camera di diritto tributario del 22 maggio 1970. Un ricorso di diritto pubblico interposto dalla X. S.A. al Tribunale federale fu da questo respinto già il 7 ottobre 1970, cioè parecchio tempo prima del compiersi della prescrizione. Che infine il legale della ricorrente, per una contribuente diversa, abbia risollevato lo stesso problema della valutazione dei beni agricoli per l'imposta cantonale e, insieme, per l'imposta comunale (d'altronde, con successo per quest'ultimo tributo, cfr. sentenza 14 novembre 1973), non giustifica l'inazione degli organi fiscali, né concreta un rimprovero di malafede nei confronti della ricorrente.

Dispositiv

Il Tribunale federale pronuncia:
Nella misura in cui è ricevibile il ricorso è accolto e l'impugnata decisione annullata.