

TI_GERICHTE 15.2000.00140 vom 6. April 2001

TI Tribunale d'appello, 2001-04-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_15.2000.00140

FR: TI_GERICHTE 15.2000.00140 du 6 avril 2001

IT: TI_GERICHTE 15.2000.00140 del 6 aprile 2001

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Giusta l'art. 261 LEF, incassata la somma ricavata da tutta la massa e divenuta definitiva la graduatoria, l'amministrazione compila lo stato di ripartizione ed il conto finale.

E. 1.1

Lo stato di riparto provvisorio 22 luglio 1999 nel fallimento _____ viene modificato come segue:

E. 1.1.1

Le voci "Imposta comunale 1997" (per fr. 5'589.30) e "Imposta cantonale 1997" (per fr. 8'412.30) della cifra II.b., nonché la voce "Tassa di canalizzazione 1992" (per fr. 1'104.65) della cifra II.b. sono stralciate.

E. 1.2

Allo _____ è ordinata la restituzione all'Ufficio fallimenti di Lugano, quale Amministrazione fallimentare _____ dell'importo di fr. 6'448.-- versato il 15 gennaio 1998 quale "IC 97" (imposta cantonale 1997).

E. 1.3

Al Comune di _____ è ordinata la restituzione all'Ufficio fallimenti di Lugano quale Amministrazione fallimentare _____ degli importi di fr. 5'480,80 e fr. 638,25 versati il 15 gennaio 1998 quale "IC 97" (imposta comunale 1997), risp. "tassa canal. 1997" (tassa di canalizzazione 1992). 2. Non si prelevano spese, né si assegnano indennità. 3. Contro questa decisione è dato ricorso entro dieci giorni alla Camera delle esecuzioni e dei fallimenti del Tribunale federale a Losanna, per il tramite della scrivente Camera di esecuzione e fallimenti del Tribunale d'appello, in conformità dell'art. 19 LEF. 4. Intimazione a: - _____ Comunicazione all'UF di Lugano, Viganello. Per la Camera di esecuzione e fallimenti del Tribunale d'appello quale autorità di vigilanza Il presidente Il segretario

E. 1.4

Per l'art. 266 cpv. 1 LEF si possono fare delle ripartizioni provvisorie tostoiché sia trascorso il termine per impugnare la graduatoria. La ripartizione provvisoria non deve tuttavia intaccare la ripartizione definitiva, di conseguenza anche dopo la liquidazione di cui all'art. 266 LEF devono essere coperti i costi ed i debiti della massa (cfr. Staehelin, op. cit., n. 1 ad art. 266).

E. 2

Iscritti nella graduatoria possono essere soltanto crediti nei confronti del fallito esistenti al momento della declaratoria di fallimento (cosiddetti “*Konkursforderungen*”). Crediti sorti invece successivamente non partecipano alla liquidazione fallimentare se non nella misura in cui possono essere considerati debiti o costi di massa e quindi pagati integralmente attingendo dalla somma lorda ricavata dalla liquidazione degli attivi prima ancora della distribuzione ai creditori (cfr. Amonn/ Gasser , op. cit., n. 2 ss. ad § 48, p. 291-292; Fritzsche/ Walder , *Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht*, vol. II, Zurigo 1993, n. 19 ss. ad § 52, p. 368 ss.). Momento determinante per la distinzione tra debiti del fallito e debiti della massa è quindi, in linea di principio (cfr. tuttavia art. 310 cpv. 2 LEF nonché 22 cpv. 2 e 25 cpv. 2 RCB [RS 952.831]), la dichiarazione di fallimento (cfr. DTF 106 III 124, cons. 4; 105 III 22; Dominique Rigot , *Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite*, tesi Losanna 1991, p. 306, con rif.; Pierre-Robert Gilliéron , *Poursuite pour dettes, faillite et concordat*, 3. ed., Losanna 1993, p. 300; sull'applicazione del principio in caso di pretese fiscali a carattere periodico, cfr. anche Staehelin , op. cit. n. 15 ad art. 262; DTF 122 II 221 e rif. ivi), ritenuto comunque che solo i debiti ai quali l'amministrazione del fallimento ha consentito oppure che derivano dalla sua attività quale organo della massa (e meglio della comunione dei creditori) o dei beni in suo possesso possono essere considerati debiti di massa (cfr. DTF 106 III 124, cons. 4; 105 III 22; 75 III 22, cons. 3).

E. 2.1

La qualificazione di una pretesa come debito di massa o come debito del fallito è una questione che dev'essere decisa dal giudice del merito competente e che sfugge al potere di cognizione dell'autorità di vigilanza (DTF 113 III 148 ss.; 106 III 121-122, cons. 1, con rif.; Amonn/ Gasser , op. cit., n. 8 ad § 42, p. 233; Staehelin , op. cit. n. 33 ad art. 262). Se un debito non è riconosciuto come debito della massa, compete al creditore che sostiene invece il contrario, promuovere entro un adeguato termine una causa contro la massa innanzi al giudice civile o all'autorità amministrativa competente (cfr. DTF 125 III 293 ss.) L'amministrazione del fallimento deve comunque, dal canto suo, esaminare d'ufficio – in via pregiudiziale e con riserva di diverso parere del giudice del merito – se i crediti insinuati vanno iscritti in graduatoria oppure se sono da ritenere debiti di massa (DTF 106 III 124, cons. 3 i.f.; per quanto concerne la realizzazione di un immobile, cfr. art. 125 cpv. 1 RFF e DTF 113 III 38-39, cons. 3), atteso che l'iscrizione in graduatoria di una pretesa successivamente riconosciuta come debito di massa è da considerare nulla con effetto retroattivo (DTF 106 III 123-124 con rif.). Questa giurisprudenza (cfr. DTF 78 III 174; 75 III 59 cons. 2; 75 III 23-24, che pretende di cambiare quella precedente [cfr. DTF 59 III 19, 48 III 224] – cfr. però già DTF 56 III 116 e Rigot , op. cit., p. 329, nota 316) si fonda sulla constatazione che la qualifica di debito della massa o del fallito è strettamente legata all'esistenza ed alla causa del debito considerato; si tratta quindi di una questione di diritto materiale che sfugge al potere di cognizione delle autorità esecutive. Infatti, per determinare il carattere del debito deve essere accertato se ne risponde il fallito personalmente, la massa quale rappresentante del fallito o eventualmente un terzo (ad es. un amministratore personalmente).

E. 2.2

Lo stesso deve valere per la questione della determinazione, tra tutti i debiti della massa, di quelli che devono, in virtù dell'art. 262 cpv. 2 LEF, essere prelevati in primo luogo dalla

somma ricavata dalla realizzazione dei diritti costituiti in pegno. Il potere di cognizione dell'autorità di vigilanza si estende sì all'esame della corretta applicazione da parte dell'amministrazione delle norme di ripartizione, in particolare degli art. 261 ss. LEF e 82 ss. RUF, ma, contrariamente a quanto potrebbe apparentemente essere dedotto dalla giurisprudenza della Camera delle esecuzioni e dei fallimenti del Tribunale federale (cfr. DTF 122 III 246; STF [n. 7B.201/2000] 2 ottobre 2000), la qualificazione di un debito della massa quale spesa di amministrazione o di realizzazione del pegno deve pure essa essere decisa in via pregiudiziale e con riserva di diverso parere del giudice del merito (cfr. CEF [15.99.5/6] 10 gennaio 2000, cons. 5; [15.99.136] 2 ottobre 2000, cons. 4). Infatti, per determinare il carattere del debito, ne devono essere accertate l'esistenza e la causa; in particolare va verificato se il debito risulta dall'amministrazione o dalla realizzazione dell'oggetto del pegno.

E. 2.3

Trattandosi di questioni pregiudiziali, esse devono essere esaminate in modo sommario, tenendo in giusto conto il rapporto tra costi e benefici, sulla falsariga dell'esame delle insinuazioni previsto all'art. 244 LEF (cfr. DTF 111 III 90; CEF [15.98.54] 25 luglio 2000, cons. 4c), ritenuto che spetta poi, se del caso, alle parti interessate (creditori del fallito e della massa) effettuare i passi necessari ad una constatazione giudiziaria del carattere giuridico del debito in causa. In casu, vista l'incertezza giuridica esistente (cfr. cons. 5) ed il carattere esemplare del caso, occorre tuttavia un esame più approfondito, in particolare dal punto di vista esecutivo.

E. 3

Lo stato di ripartizione, così come il conto finale, possono essere impugnati solo con ricorso (art. 17 ss. LEF). Sono ammissibili unicamente le censure puramente formali, quali ad esempio una falsa applicazione dell'art. 262 LEF, un errore di calcolo oppure l'assenza di concordanza tra graduatoria e stato di riparto, e non quelle fondate sul diritto materiale. Infatti, una volta cresciuta in giudicato, la graduatoria (compresi gli elenchi oneri) non può più essere modificata, salvo, segnatamente, in caso di nullità assoluta di una collocazione (in particolare trattandosi di crediti che in realtà costituiscono debiti di massa – cfr. DTF 106 III 123-124 con rif.) e cons. 2.1. i.f. – oppure di una collocazione ottenuta con un atto illecito), di assenza, nella graduatoria o nell'elenco oneri, di una decisione chiara sull'estensione di un credito o di un privilegio (cfr. DTF 97 III 39 ss.), di cambiamento di titolarità di un credito collocato (per cessione o surrogazione), di allegazione di un altro novum, oppure di ripartizione del dividendo relativo ad un credito contestato con successo in un'azione retta dall'art. 250 cpv. 2 LEF (cfr. DTF 56 III 22; Staehelin, op. cit., n. 7-8 ad art. 261; Jaques, n. 1588, con rif.). In casu, trattandosi di debiti della massa che non sono iscritti nella graduatoria – o comunque che non dovevano esservi iscritti, cfr. cons. 6 –, il ricorso è ricevibile.

E. 4

Prima della loro analisi dal profilo esecutivo, è innanzitutto necessario qualificare la natura delle imposte iscritte nello stato di riparto impugnato quali "spese di massa" (recte: spese di amministrazione) ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF (imposte cantonali e comunali per gli anni 1993 a 1997, imposta federale diretta sull'"utile di vendita").

E. 4.1

Dal confronto delle tassazioni, prodotte su richiesta di questa Camera, e degli scritti 29 e 30 settembre 1997 del Comune di Lugano, nonché 26 settembre 1997 dello Stato, risulta che i crediti iscritti nello stato di riparto impugnato per il 1993 ed il 1994, nonché, in virtù della norma transitoria dell'art. 310 cpv. 1 LT entrata in vigore il 1. gennaio 1995, per il 1995, sono composti delle imposte sull'utile e delle imposte immobiliari cantonali e comunali calcolate secondo la previgente legge tributaria del 28 settembre 1976, mentre i crediti per il 1996 ed il 1997 sono composti delle imposte sull'utile (al tasso del 13%, cfr. art. 314 LT) – e meglio, per il 1997, delle imposte speciali sull'utile di liquidazione (“utile sugli ammortamenti”, cfr. art. 67 cpv. 2 LT) – e delle imposte immobiliari calcolati secondo la vigente legge tributaria del 21 giugno 1994, entrata in vigore il 1° gennaio 1995.

E. 4.2

Sia il Comune che il Cantone hanno invece rinunciato a far valere le imposte sul capitale per gli anni dal 1993 al 1997 (ad es., il Cantone ha annunciato quale debito di massa per il 1993 fr. 14'060,30 invece di fr. 14'939,30 figurante nella tassazione, ossia ha rinunciato ad un importo di fr. 876.-- corrispondente esattamente all'ammontare dell'imposta sul capitale), probabilmente perché esse non beneficiano dell'ipoteca legale, in virtù della giurisprudenza federale (cfr. DTF 110 II 236). D'altronde, le tassazioni d'ufficio per il 1996 ed il 1997 non prendevano in considerazione il fatto che il passivo era evidentemente ben superiore all'attivo (valore complessivo delle cartelle ipotecarie: fr. 3'450'000.--; stima peritale; fr. 3'250'000.--, cfr. scritto 24 settembre 1997 dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni), di modo che non vi era alcuna sostanza imponibile (cfr. art. 47 cpv. 1, per rinvio dell'art. 84 nLT).

E. 4.3

L'“imposta federale diretta (utile vendita)” appare essere una parte (aliquota minima del 3,63% prevista dall'art. 68 LIFD nella sua versione anteriore alla modifica del 10 ottobre 1997 [riforma 1997 dell'imposizione delle imprese], in vigore dal 1. gennaio 1998, cfr. RU 1998 669 ss.) dell'imposta federale 1997 sull'utile della realizzazione del fondo n. _____ RFD di _____ (cfr. art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD), determinato in fr. 53'000.-- (cfr. tassazione imposta federale diretta 1997 nonché l'allegata motivazione).

E. 4.4

Non è stata iscritta l'imposta sull'utile immobiliare (cosiddetta “TUI”: in diritto ticinese, viene tassata con quest'imposta speciale la differenza tra il valore di alienazione ed il valore d'investimento – plusvalore – [art. 128 cpv. 1 LT], mentre la differenza tra le spese d'investimento ed il valore contabile è tassata a titolo di imposta ordinaria sul reddito degli indipendenti o sull'utile delle persone giuridiche [art. 67 cpv. 2 LT], cfr. Andrea Pedrolì, L'ipoteca legale per crediti d'imposta, in RDAT 1995 I 533-534 ad 4.2.), in quanto non vi è stato alcun utile, essendo l'immobile stato realizzato ad un prezzo (fr. 1'498'000.--) inferiore al valore d'investimento (fr. 3'250'000.--, cfr. scritto 24 settembre 1997 dell'amministrazione cantonale delle contribuzioni). Del resto, un eventuale utile sarebbe potuto essere imposto solo qualora la realizzazione dell'immobile avesse permesso di coprire tutti i creditori, pure chirografari (cfr. art. 139 cpv. 2 lett. a LT).

E. 4.5

Le suddette tassazioni non sono state contestate e vincolano quindi l'autorità esecutiva (cfr. DTF 75 III 23-24). Il fatto che il diritto della massa di contestare le tassazioni 1993-1996 non sia stato ceduto ai creditori ex art. 260 LEF è irrilevante a questo stadio della procedura,

in quanto il termine per la contestazione è ora comunque ampiamente scaduto.

E. 5

L'art. 262 LEF non definisce la nozione di debito della massa né quella di spese di inventario, di amministrazione e di realizzazione del pegno. Giurisprudenza e dottrina non sono unanimi nel determinare quali tipi di imposte godono dei privilegi dell'art. 262 cpv. 1 o 2 LEF.

E. 5.1

Dallo scopo dell'art. 262 LEF risulta che sono da considerare quali spese di massa, risp. di amministrazione e realizzazione del pegno, tutte quelle sorte dopo la dichiarazione del fallimento, che sono direttamente necessarie alla realizzazione nel modo più lucrativo possibile dei beni del fallito, risp. dei suoi diritti patrimoniali costituiti in pegno (cfr. Rigot, op. cit., p. 308 ad n. 298, e per un'enumerazione: p. 304-306). Visto che le spese di amministrazione e di realizzazione del pegno sono una specie particolare di debiti della massa, va esaminato in primo luogo se le imposte contestate sono o no debiti della massa giusta l'art. 262 cpv. 1 LEF. a) Il Tribunale federale sembra aver considerato, finora, che le obbligazioni di diritto pubblico, in particolare i crediti fiscali, costituiscono debiti della massa per il solo fatto che la loro origine si trova in un fatto realizzato dopo l'apertura del fallimento (cfr. DTF 122 II 221; 111 Ia 89, cons. 2c; 107 Ib 305, cons. 2a, con rif.). b) La dottrina è più sfumata. Per Blumenstein/Locher (*System des Steuerrechts*, 5a ed., Zurigo 1995, p. 459) è anche necessaria una relazione immediata dell'imposta con il patrimonio fallimentare nonché la verifica che la legge fiscale non escluda il prelevamento dell'imposta durante la liquidazione fallimentare. Rigot (op. cit., p. 314 ad n. 302 e p. 315 ad n. 304) sostiene che i crediti fiscali devono essere qualificati di debiti della massa solo se quest'ultima è considerata contribuente secondo il diritto tributario, e se il fatto generante l'imposta è insorto dalla situazione della massa o da un'operazione di liquidazione della stessa. Quest'autore (op. cit. pp. 315 ss.) reputa che per le imposte reali ("Objektsteuern": imposta immobiliare, imposta sull'utile immobiliare, ecc.) e per quelle sul consumo ("Verkehrssteuern": imposta sulla cifra d'affari – oggi IVA –, tasse di trapasso, bollo, ecc.) non vi siano particolari problemi a riconoscere loro lo status di debiti di massa (in questo senso, cfr. anche: Blumenstein/Locher, op. cit., loc. cit.), pur chiedendosi se l'esazione di tali imposte a titolo di crediti contro la massa fallimentare sia veramente compatibile con la concezione ed il sistema legale attuali dell'esecuzione forzata (op. cit., n. 316 ad p. 326). Rigot ritiene invece che l'imposta sul reddito (e sugli utili) non possa essere prelevata quale debito della massa, in quanto i redditi (o utili) conseguiti durante la liquidazione fallimentare non servono alla soddisfazione dei "bisogni correnti" del fallito o della massa – secondo la definizione fiscale dei redditi – bensì sono destinati a tacitare i creditori (in questo senso: DTF 52 I 215); nemmeno si potrebbe di regola prelevare l'imposta sulla sostanza (o sul capitale), dato che i passivi sono generalmente superiori agli attivi. Jean-Marc Rivier (*Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune*, 2a. ed, Losanna 1998, p. 250-251) sembra sostenere che tutti i crediti fiscali (ma almeno l'imposta sull'utile immobiliare, i diritti di mutazione e l'imposta sull'utile di liquidazione), pur insorti dopo l'apertura del fallimento, sono debiti del fallito e non della massa, poiché essi esisterebbero all'apertura del fallimento sotto la condizione della vendita forzata dei beni del fallito, fondandosi sull'opinione di Pierre-Robert Gilliéron (nota in *JdT* 1998 II 109 ss.), la quale si riferisce tuttavia unicamente all'imposta sull'utile di liquidazione regolata dal previgente art. 53 cpv. 2 DIFD; l'IVA calcolata sulle cifre d'affari realizzate durante la

procedura di liquidazione fallimentare sono invece debiti di massa (cfr. Jean-Marc Rivier / Annie Rochat , *Droit fiscal suisse. La taxe sur la valeur ajoutée*, Friburgo 2000, p. 174). In Fritzsche/Walder (*Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht*, vol. II, 3a. ed., Zurigo 1993, n. 22p ad § 52) viene esposto che i debiti di diritto pubblico (in particolare la tassa di allacciamento alle canalizzazioni) per i quali rispondono unicamente determinati attivi non sarebbero debiti della massa e nemmeno spese di amministrazione ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF, in ogni caso quando eccedono la normale amministrazione dell'immobile. c) Le imposte relative al periodo del 1993 al 1996, trattandosi di crediti calcolati in base al valore (stima) dell'immobile (per l'imposta immobiliare), risp. all'importo dei redditi dello stesso (per l'imposta sull'utile), devono essere qualificati di debiti della massa (passiva), ritenuto che la part. _____ RFD di _____, rimasta di proprietà della fallita fino alla realizzazione, faceva parte della massa attiva ed era gestita sotto la sorveglianza dell'amministrazione fallimentare, la quale può quindi essere considerata debitrice dei debiti fiscali in relazione con la sua attività (cfr. Blumenstein/Locher , op. cit., p. 458-459; cfr. pure Rigot , op. cit., p. 313-314). Contrariamente a quest'ultimo autore, non si può più, de lege lata, mettere in dubbio il fatto che l'imposta sull'utile possa essere prelevata sugli utili conseguiti da una massa fallimentare, poiché l'art. 54 cpv. 2 LIFD, come pure l'art. 63 cpv. 2 LT, fissano la fine dell'assoggettamento delle persone giuridiche al giorno della chiusura della liquidazione. In tutti i casi in cui gli interessi ipotecari maturati nel periodo di computo fiscale saranno superiori agli affitti, non vi sarà tuttavia alcun utile ai sensi del diritto tributario. Quanto all'imposta immobiliare, essa va considerata debito della massa alla stregua delle altre imposte reali (ad es. tasse di trapasso, cfr. art. 66 cpv. 4 RFF, per rinvio dell'art. 130 cpv. 1 RFF, e DTF 62 III 130; IVA: giusta l'art. 29 lett. a LIVA, l'assoggettamento cessa con la chiusura della procedura di liquidazione fallimentare, cfr. promemoria n. 2 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni AFC, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, in B1SchK 2001, 35-36, ad 6.2 e 6.3; Rivier/Rochat , op. cit., p. 174 – sulla precedente imposta sulla cifra d'affari, cfr. DTF 107 Ib 306-307, cons. 2c; 96 I 246-247, cons. 2), già per il fatto che pure per l'art. 63 cpv. 2 LT, le persone giuridiche cessano di essere assoggettate solo al momento della chiusura della liquidazione. D'altronde, l'amministrazione ordinaria di un immobile comprende ovviamente il pagamento delle imposte reali. d) L'imposta sull'utile di realizzazione (cfr. sopra cons. 4.1 e 4.3), che si aggiunge all'imposta ordinaria sugli utili conseguiti durante il periodo di calcolo in cui ha avuto luogo la realizzazione, colpisce gli utili in capitale conseguiti con la realizzazione di determinati attivi, ossia le riserve occulte accumulate con attivi finora non tassati, in particolare mediante ammortamenti consentiti dalla legge (cfr. Blumenstein/Locher , op. cit., p. 239 ss.; Xavier Oberson , *Droit fiscal suisse*, Basilea e Francoforte sul Meno 1998, n. 40-41, p. 175-176). Tale imposta, regolata dagli art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD e 67 cpv. 2 LT, corrisponde nel nuovo diritto, in vigore dal 1. gennaio 1995, all'imposta annua intera sui profitti in capitale e sul plusvalore del previgente art. 53 cpv. 2 DIFD di cui alla predetta sentenza federale (in tal senso per l'abbandono dell'imposta ginevrina sugli utili di liquidazione delle imprese: cfr. Xavier Oberson , *La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques*, in SJ 2001 II 11 ad e). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 122 II 225 ss. cons. 4d e 5), seguita da questa Camera (cfr. CEF [15.99.31] 2 maggio 2000, cons. 3; decisione annullata dal TF: CEF [15.99.136] 3 agosto 2000, cons. 4), l'imposta federale e cantonale sull'utile immobiliare, ordinario o speciale (nel Ticino la questione non si pone però per quest'ultima, visto l'art. 139 cpv. 2 lett. a LT,

cfr. cons. 4.4), è un debito della massa, e meglio, secondo questa Camera, una spesa di realizzazione ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF, essendo il fatto generatore dell'imposta la realizzazione dell'immobile, di modo che se essa è posteriore alla dichiarazione di fallimento, il relativo credito d'imposta non può che essere un debito della massa. Rigot (op. cit., n. 309, p. 320-321) sostiene per contro che si tratterebbe di un credito contro il fallito, poiché verte su elementi di reddito acquisiti prima della dichiarazione di fallimento; anche Pierre-Robert Gilliéron (nota in JdT 1998 II 109 ss., in part. p. 111 ad n. 5) giunge alla stessa conclusione, ritenendo che il credito nasca prima del fallimento, diventi esigibile all'apertura del fallimento e venga cifrato al momento della realizzazione. In realtà, la critica non appare pertinente, visto che se un fondo, dopo che sarebbe potuto essere venduto con un utile prima del fallimento, viene realizzato ad un prezzo inferiore al valore allibrato (sia a causa di una crisi repentina del mercato immobiliare, sia per mancanza di manutenzione), nessuna imposta potrà essere prelevata sull'utile virtuale che non è stato realizzato. In altri termini, l'imposta non verte sulla costituzione di riserve occulte bensì solo sulla loro realizzazione, che avviene solo al momento del trapasso di proprietà.

E. 5.2

Altro è il quesito di sapere se le imposte immobiliari del 1993-1997 cantonali e comunali, le imposte ordinarie sull'utile del 1993-1997 cantonali e comunali nonché l'imposta federale 1997 sull'utile di vendita debbano o no essere qualificate di spese di realizzazione ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF e prelevate sul ricavo della realizzazione dell'immobile ancora prima del pagamento dei crediti garantiti da pegno. a) In una precedente giurisprudenza (cfr. DTF 62 III 131), il Tribunale federale riteneva che le imposte reali, tra le quali figura l'imposta immobiliare, non erano da considerare quali spese di realizzazione del pegno immobiliare. In una recente sentenza (cfr. DTF 122 III 248), lo stesso Tribunale si è tuttavia espresso in senso contrario, almeno per quanto concerne l'imposta sull'utile immobiliare. La dottrina non è unanime (cfr. Staehelin, op. cit., n. 40, con rif.). Contrariamente per esempio alle tasse sull'uso delle canalizzazioni, che sono il corrispettivo di un servizio necessario per l'affitto dell'immobile del fallito o il soddisfacimento dei bisogni essenziali di quest'ultimo e della sua famiglia (cfr. art. 229 cpv. 3 in relazione con l'art. 224 LEF), le imposte generali sulla sostanza – come quelle sul reddito – non servono alla realizzazione fallimentare in quanto non vi è un corrispondente economico immediato; il mancato pagamento dell'imposta non produce poi alcun effetto negativo sulla sostanza dell'oggetto (cfr. DTF 62 III 131). b) In tale sentenza, il Tribunale federale ha tuttavia rettammente stabilito che le imposte reali erano debiti della massa ai sensi dell'art. 262 cpv. 1 LEF, alla stregua delle tasse di trapasso (cfr. cons. 5 c). Orbene, le imposte immobiliari, come le tasse di trapasso, sono da ritenere spese di amministrazione dell'immobile gravato da pegno, in quanto sono dovute in ragione del possesso o del trapasso dell'immobile. Non sarebbe d'altronde giusto che i creditori pignoratizi possano beneficiare dell'intero ricavato (affitti e prezzo di aggiudicazione) mentre i debiti d'imposta generati dal possesso o dal trapasso dell'immobile sarebbero accollati solo ai creditori chirografari. Lo stesso discorso sembra pure dover valere per le imposte sull'utile riferite all'incasso degli affitti durante la liquidazione fallimentare. La massa, ed in particolare i creditori pignoratizi, hanno del resto la possibilità di evitare il pagamento di tali imposte, rinunciando alla locazione dell'immobile durante la procedura di liquidazione. La questione può comunque essere lasciata aperta nel caso di specie per le imposte cantonali e comunali, poiché esse risultano essere garantite da ipoteca legale. c) Infatti, sia il Cantone che il Comune di _____ hanno fatto valere il privilegio dell'ipoteca legale a favore delle imposte cantonali e

comunali (immobiliare e sugli utili) per gli anni 1993 a 1997 (cfr. scritti 26 settembre 1997, risp. 30 settembre 1997, mappetta “stato di riparto”). Pertanto, questi crediti fiscali, che costituiscono debiti di massa (cfr. sopra cons. 5.1 c), devono essere pagati prima dei crediti non garantiti (cfr. art. 219 cpv. 1 LEF per analogia), senza che sia necessario determinare se sono o no spese di amministrazione ai sensi dell’art. 262 cpv. 2 LEF (in questo senso: Staehelin, op. cit., n. 40 ad art. 262). Sull’opponibilità alla massa di un diritto di pegno legale sorto dopo l’apertura del fallimento, va ricordato che l’art. 836 CC permette ai Cantoni di prevedere, senza che il testo della disposizione riservi la normativa LEF, che la parte dell’imposta ordinaria sull’utile di una società riferita ad un immobile (affitti), nonché l’imposta immobiliare, possano essere garantite mediante un’ipoteca legale (cfr. STF 12 luglio 1973 citato in DTF 122 I 356 ad cons. 2a; RDAF 41/1985, 240 ss., in cui il TF non ha però esaminato la compatibilità della legislazione cantonale con l’art. 836 CC; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 292 ad n. 1; Oberson, op. cit., n. 42-43 ad §25, p. 454-455; Claudio Allidi, L’ipoteca legale del fisco, in: Lezioni di diritto fiscale svizzero, Bellinzona 1999, p. 329-330; lo stesso vale per l’imposta sul reddito delle persone fisiche conseguito con la realizzazione di un immobile della sostanza aziendale – cosiddetto “Liquidationsgewinnsteuer”, cfr. DTF 122 I 351 ss., segnatamente ad cons. 2f, p. 359).

D’altra parte, nessuna norma della LEF pare prescrivere un divieto di costituzione delle ipoteche legali di diritto cantonale dopo l’apertura del fallimento, come invece lo statuisce l’art. 204 cpv. 1 LEF per i diritti di pegno la cui esistenza dipende dall’iscrizione nel registro fondiario, almeno dall’entrata in vigore, il 1. gennaio 1997, dell’art. 176 cpv. 2 nLEF, il quale deroga all’art. 973 CC (cfr. Ingrid Jent-Sørensen, Die Tragweite von Art. 204 Abs. 1 nach geltendem und revidiertem SchKG, in BISchK 1995, p. 51-52; Amonn/Gasser, op. cit., n. 10 ad § 41; Jaques, op. cit., n. 229 ss.; cfr. però la mozione 00.3152 di Caspar Baader, adottata dal Consiglio nazionale in data del 20 marzo 2001, che tende a reintrodurre la protezione dei terzi di buona fede, in: _____ “recherche par auteur”, sotto Baader).

d) L’imposta federale “sull’utile di vendita” non è garantita – e non può esserlo – da ipoteca legale. Si tratta tuttavia di un debito di massa (cfr. sopra cons. 5.1 d) da considerare come spesa di realizzazione giusta l’art. 262 cpv. 2 LEF. In effetti, tale imposta nasce al momento della realizzazione e a causa di quest’ultima. In una recente sentenza pronunciata nell’ambito di un’esecuzione in via di realizzazione del pegno immobiliare (cfr. STF [7B.35/2000 e 7B.36/2000] 21 marzo 2000), il Tribunale federale ha però stabilito che l’imposta federale “sull’utile di vendita” non era un’imposta speciale, quale l’imposta sul maggior valore immobiliare, ma l’ordinaria imposta federale diretta riscossa ogni periodo fiscale sull’utile netto complessivo, ossia la differenza tra la sostanza propria all’inizio e alla fine dell’esercizio annuale, ciò che escluderebbe la possibilità di considerare il tributo stesso una spesa di realizzazione ai sensi dell’art. 157 cpv. 1 LEF, e che non poteva essere detratto prioritariamente dal provento della vendita. Tale giurisprudenza, che il Tribunale federale sembra voler estendere all’ambito fallimentare (cfr. sentenza di rinvio, STF [7B.201/2000] 2 ottobre 2000, p. 6-7, cons. 3b aa), appare tuttavia in contrasto con la giurisprudenza dello stesso Tribunale relativa all’art. 836 CC, che considera – in accordo con la dottrina maggioritaria – che il carattere generale o speciale dell’imposta è irrilevante quanto alla determinazione della relazione “particolare” – diretta – dell’imposta con un fondo del contribuente, giustificante un’ipoteca legale di diritto cantonale (cfr. DTF 122 I 357 ad cons. 2d; Oberson, op. cit., n. 43 ad § 25, p. 455), e che ammette che parte dell’imposta ordinaria sul reddito o sull’utile aziendale, nonché l’imposta immobiliare, possano essere garantite mediante un’ipoteca legale (cfr. sopra cons.

4). La valutazione ponderata delle due concezioni giurisprudenziali conduce a qualificare di spese di realizzazione dell'immobile gravato da pegno ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF la parte dell'imposta sull'utile riferita agli affitti maturati durante la liquidazione fallimentare. Pure in questo caso, non appare giusto che i creditori pignoratizi possano spartirsi gli affitti mentre le imposte su questi utili andrebbero accollate solo ai creditori chirografari.

E. 5.3

La tassa di canalizzazione per l'anno 1992 è un'imposta reale ("Objektsteuer") proporzionata all'intensità dell'uso degli impianti (cfr. art. 110 cpv. 2 LALIA, RL 9.1.1.2). È quindi indubbiamente una spesa di amministrazione dell'immobile quando è riferita al periodo posteriore alla dichiarazione del fallimento; è invece un debito del fallito quando concerne un periodo antecedente. In casu, il fallimento è stato dichiarato il 28 luglio 1992. Solo la parte dell'imposta fatta valere dal Comune di _____ successiva a questa data è quindi da considerare quale spesa di amministrazione ai sensi dell'art. 262 cpv. 2 LEF, ossia per $152 (5 \cdot 30 + 2)$ giorni su 360. L'importo di fr. 1'104,65 iscritto nello stato di riparto impugnato va quindi ridotto a fr. 466,40.

E. 5.4

Va ricordato comunque che le considerazioni che precedono sono espresse in via del tutto pregiudiziale e con riserva di diverso avviso da parte del giudice del merito, che se del caso si dovrà esprimere sulla natura ed il tipo di debito di massa (cfr. cons. 2).

E. 6

La ricorrente si oppone pure al doppio computo nello stato di riparto provvisorio impugnato delle imposte cantonale e comunale relative al 1993 nonché della tassa di canalizzazione 1992.

E. 6.1

. Le imposte cantonale e comunale del 1993 sono state inserite nell'elenco oneri tra i crediti garantiti da ipoteche legali, come del resto esplicitamente richiesto dai creditori in sede di insinuazione (cfr. notifiche di credito del 18 novembre 1992, risp. 27 novembre 1992). La tassa di canalizzazione 1992 è pure stata collocata quale credito garantito da ipoteca legale, quand'anche nella relativa notifica 3 dicembre 1992 non lo si richiedesse in modo espresso (ciò risultava tuttavia implicito, dato che il Comune si riferiva alla pubblicazione del fallimento e non ne chiedeva l'inserimento nelle condizioni d'asta con riferimento all'art. 49 RFF, cfr. la notifica 18 novembre 1992 del Cantone relativa al presunto utile di vendita).

E. 6.2

Contro quest'elenco oneri si è aggravata la creditrice ipotecaria _____ n, chiedendo, ai sensi dell'art. 250 LEF, lo stralcio delle imposte cantonali 1988-1993 e comunali 1986-1993, nonché della tassa di canalizzazione 1992. Con decisione 28 aprile 1997 (inc. 12.97.68) su appello della stessa creditrice e dello Stato del Canton Ticino, la seconda Camera civile del Tribunale di appello ha parzialmente accolto il secondo appello e fissato in fr. 29'932,40 il credito del Cantone per gli anni 1988-1992, ordinando nel contempo lo stralcio del credito d'imposta 1993, mentre con sentenza 29 aprile 1997 (inc. 12.97.94), la stessa Camera, su appello della banca e del Comune di _____, ha fissato in fr. 18'003,50 il credito del Comune per gli anni 1988-1992, ordinando anche in questo caso lo stralcio del credito d'imposta 1993 insinuato dal Comune nonché della tassa di

canalizzazione relativa al 1992.

E. 6.3

L'ufficio fallimenti, in base a queste decisioni, ha allestito un nuovo elenco oneri, che sebbene riporta, per quanto concerne i crediti contestati, lo stesso calcolo degli importi ammessi che nell'elenco precedente, li indica in parentesi in quanto da attribuire a _____n. Lo stato di riparto provvisorio impugnato riprende la stessa presentazione e attribuisce alla banca il "guadagno" delle cause di contestazione (giusta l'art. 250 cpv. 2 LEF) – ossia la differenza tra i riparti previsti secondo l'elenco oneri originario (indicato in parentesi) e gli importi riconosciuti dalla seconda Camera civile (cfr. stato di riparto, in p. 8, e calcoli in p. 2-4). Le imposte cantonale e comunale relative al 1993 nonché la tassa di canalizzazione 1992 vengono inoltre riportate quali spese di massa (cfr. ad II, p. 1 dello stato di riparto).

E. 6.4

Le medesime imposte cantonale e comunale relative al 1993 nonché la tassa di canalizzazione 1992 sono state computate pure tra le spese di massa, sebbene già considerate quali debiti ipotecari ed attribuiti a _____ (è particolarmente evidente per la tassa di canalizzazione, cfr. stato di riparto, p. 8). Orbene, esse non possono ovviamente essere computate due volte. Il fatto che la ricorrente non abbia ricorso contro l'insinuazione di questi crediti fiscali nell'elenco oneri non le impedisce di contestare, come ha d'altronde fatto, il computo delle stesse quali debiti della massa. a) Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 106 III 124, cons. 3), l'iscrizione di un debito della massa nella graduatoria sarebbe nulla e sprovvista di ogni effetto, nullità che, ora giusta l'art. 22 cpv. 1 LEF, andrebbe rilevata d'ufficio in ogni sede (cfr. decisione di rinvio, STF [7B.201/2000] 2 ottobre 2000, p. 9, cons. 4). b) A dire il vero, non si vede per quale motivo la collocazione di un debito della massa nella graduatoria sarebbe da ritenere nulla, dato che l'unico leso da un simile procedimento appare essere il titolare del credito contro la massa. Non è pertanto evidente quale interesse pubblico o di una cerchia indeterminata di terzi sarebbe violato né perché, in conformità di un principio generale del diritto esecutivo, la parte non dovrebbe subire le conseguenze di un suo errore (in casu la richiesta di collocazione dei crediti fiscali nella graduatoria). c) Niente impedisce tuttavia ad un creditore di rinunciare alla collocazione del proprio credito, senza peraltro necessariamente rinunciare al credito stesso (cfr. DTF 92 III 248 ss., cons. 3), ritenuto che, qualora quest'ultimo fosse in precedenza stato contestato con successo da un altro creditore, le spese del processo rimangono comunque a carico del convenuto. La rinuncia alla collocazione, che esplicita effetti a favore di tutti gli altri creditori, ha per conseguenza la perdita del guadagno del processo e del relativo diritto preferenziale ex art. 250 cpv. 2 LEF della parte vincente. In casu, né il Cantone né il Comune di _____o pretendono il doppio computo delle imposte cantonale e comunale relative al 1993 né della tassa di canalizzazione 1992, bensì si rimettono alla decisione di questa Camera (osservazioni, ad 2). Si può quindi considerare che essi hanno rinunciato alla collocazione dei crediti in questione a favore della loro computazione quali debiti della massa. Gli importi, per un totale di fr. 85'112,75, attribuiti a _____ n a pagina

E. 6.5

Dall'estratto conto _____ del 9 agosto 2000 (mappetta "stato di riparto") risulta che le imposte cantonale e comunale 1997 nonché la tassa di canalizzazione 1992 sono già state

pagate il 15 gennaio 1998 (e, contrariamente alle imposte 1993-1996, non stornate il giorno seguente). Per i due primi crediti, è stato addirittura versato più di quanto (fr. 8'412,30, risp. 5'589,30) riportato nello stato di riparto, ossia fr. 14'860,30, risp. 11'070,10, importi che appaiono essere quelli annunciati a titolo provvisorio dal Cantone, risp. dal Comune (cfr. scritto 26 settembre 1997 dell'Ufficio esazione e condoni del Cantone, risp. scritto 30 settembre 1997 dell'Ufficio contribuzioni del Comune). Gli importi (fr. 8'412,30, 5'589,30 e 1'104,65) delle suddette imposte vanno quindi stralciati dallo stato di riparto. Inoltre, deve essere ordinata al Cantone la restituzione all'amministrazione fallimentare della somma di fr. 6'448.-- (fr. 14'860,30 - 8'412,30) percepita in più a titolo di imposta cantonale 1997. Parimenti, viene ordinata al Comune di _____ la restituzione all'amministrazione fallimentare della somma di fr. 5'480,80 (fr. 11'070,10 - 5'589,30) percepita in esubero a titolo di imposta comunale 1997, nonché della parte della tassa di canalizzazione 1992 riferita al periodo precedente l'apertura del fallimento, e meglio fr. 638,25 (ossia fr. 1'104,65 - 466,40, cfr. cons. 5.3). 7. Ne consegue l'accoglimento parziale del gravame. Sulle spese occorre ricordare che – benché la gratuità della procedura sia contraria al sistema di diritto amministrativo in cui si muove il ricorso secondo l'art. 17 LEF (Jean-François Poudret / Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. II, Berna 1990, n. 2.10 ad art. 81, p. 804) – siffatto principio è stato codificato per espressa volontà del legislatore (art. 20a cpv. 1 primo periodo LEF e 61 cpv. 2 lett. a OTLEF; DTF 125 III 383 cons. 2a). Per lo stesso motivo non si assegnano indennità (art. 62 cpv. 2 OTLEF). Richiamati gli art. 22 cpv. 1, 250 cpv. 2, 251, 261, 262 LEF; 66 cpv. 4 RFF; 836 CC; 29 lett. a LIVA; 54 cpv. 2, 58 cpv. 1 lett. c LIFD; 53 cpv. 2 DIFD; 63 cpv. 2, 67 cpv. 2, 128, 139 cpv. 2 lett. a, 253 LT, 110 cpv. 2 LALIA; pronuncia: 1. Il ricorso 2 agosto 1999 _____, è parzialmente accolto.

E. 8

dello stato di riparto provvisorio impugnato alla voce “guadagno del processo (art. 250 cpv. 2)” devono pertanto essere stralciati.

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