

TI_GERICHTE 80.1995.112 vom 5. Juni 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-06-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.112_d19960605

FR: TI_GERICHTE 80.1995.112 du 5 juin 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1995.112 del 5 giugno 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Il 23 dicembre 1991 l' _____ di _____ esercitava il diritto di compera che vantava sulla part. n. _____ RFD di _____ di proprietà della _____ di _____. A quasi tre anni di distanza dall'esercizio del diritto di compera, più precisamente il 10 novembre 1994 l'Ufficio cantonale di esazione in Bellinzona notificava all' _____ di _____ quattro conteggi per la quantificazione dell'ipoteca legale relativi agli anni 1988, 1989, 1990 e 1991. In detti conteggi venivano esposte, siccome garantite da ipoteca legale, sia l'imposta immobiliare del due per mille sul valore di stima ufficiale, pari a fr. 9'476,20, sia l'imposta sull'utile che veniva cifrata in fr. 27'188,55 per il 1988, in fr. 22'849,15 per il 1989, in fr. 15'844,20 per il 1990 e in fr. 173'976.-- per il 1991. L'imposta sull'utile di quest'ultimo periodo era comprensiva dell'utile scaturito dal trapasso dell'immobile di proprietà della _____ all' _____ a seguito dell'esercizio di compera da parte di quest'ultima. A seguito del reclamo presentato dall' _____, dette tassazioni venivano confermate con decisione su reclamo del 17 maggio 1995, cui venivano allegati quattro nuovi conteggi confermativi.

E. 2

Con il presente, tempestivo ricorso l' _____, assistita dall'avv. _____, chiede l'annullamento dei quattro conteggi per la quantificazione dell'ipoteca legale relativi agli anni 1988-1991. Il rappresentante della ricorrente fa presente che, nella sua qualità di notaio, aveva trattenuto un cospicuo importo sul valore della contrattazione a garanzia di qualsiasi imposta dovuta dalla venditrice, ma di averglielo versato dopo aver ottenuto da _____, amministratore della _____, l'assicurazione che non vi erano più arretrati d'imposta. Essendo stato tolto il nulla osta fiscale, non sussistevano, secondo la ricorrente, altre possibilità di controllo, l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni non essendo autorizzata a rilasciare alcuna dichiarazione al notaio rogante. Avverte inoltre che l'ACC era al corrente sin dal 29 maggio 1992 che il notaio rogante aveva trattenuto un ingente importo a garanzia, tant'è che aveva scritto all'amministratore della venditrice ricordandogli i debiti fiscali non ancora soluti. Lamenta la scorrettezza dell'amministratore della venditrice e della società fiduciaria che lo assisteva, ma anche il silenzio osservato dall'ACC verso il notaio, chiedendo che la compratrice venga protetta nella propria buona fede. Con riferimento alla particolare relazione con l'immobile invoca infine la sentenza n. _____ del 27 agosto 1993, che aveva negato che il reddito conseguito dal commerciante professionale d'immobili fosse

assistito da ipoteca legale. Con osservazioni del 20 marzo 1996 la Divisione delle contribuzioni propone l'accoglimento parziale del ricorso e, meglio, l'annullamento del conteggio relativo al 1991 e la conferma invece degli altri tre. Richiama, nel merito la sentenza del 9 agosto 1995 del Tribunale federale.

E. 3

Imposta sull'utile 1991 La Divisione delle contribuzioni, come si è visto, propone l'abbandono del conteggio per la quantificazione dell'ipoteca legale per l'imposta sull'utile del 1991, scaturito dall'alienazione dell'immobile.

E. 3.1

L'esistenza della relazione particolare con l'immobile dell'imposta dovuta dalla società immobiliare che aliena un immobile di sua proprietà era stata affermata in recenti sentenze di questa Camera (per tutte, CDT n. 42 del 14 aprile 1994 in re a.z.). La Camera osservava in particolare quanto segue: «Gli ammortamenti rappresentano la perdita di valore subita dalla sostanza fissa dell'azienda nel corso di un determinato periodo di tempo. La diminuzione di valore della sostanza si traduce, in base al principio della variazione del capitale netto, in un onere da addebitare al conto economico (Bernardoni/Duchini , La fiscalità dell'azienda, Bellinzona 1993, p. 88 s.). La parte non contabilizzata del valore del patrimonio aziendale costituisce delle riserve occulte; fra queste rientrano quelle "obbligatorie", che sono determinate dall'applicazione delle regole del CO relative ai criteri da adottare per la valutazione degli attivi, come nel caso degli immobili, che devono essere registrati a bilancio al prezzo di acquisto anche se il valore venale è superiore (Bernardoni/Duchini , op. cit., p. 195). Tali riserve vengono realizzate, in particolare, al momento della vendita dei beni aziendali. Ebbene, nel caso di una società, dalla cui contabilità risulta che la quasi totalità degli attivi è sempre stata rappresentata dagli immobili e la totalità dei ricavi dagli affitti incassati, non è difficile concludere che l'utile contabile realizzato al momento della vendita degli immobili sia integralmente riconducibile agli attivi di cui si è detto» .

E. 3.2

Il Tribunale federale, invece, dissente da tale interpretazione. Dopo aver affermato che contestazioni in punto alla forma e al requisito della relazione particolare dell'imposta con il fondo, sanciti dal diritto civile federale soggiacciono alle vie di ricorso per riforma (STF del 9 agosto 1995 in re R.B., consid.1 con riferimenti) e dopo aver evocato la precedente e la vigente normativa cantonale in materia di ipoteca legale (STF del 9 agosto 1995 in re R.B., consid. 2), ha affermato che, se l'imposta sul maggior valore immobiliare manifesta un legame particolare con l'immobile, non così l'imposta sugli utili immobiliare delle persone giuridiche secondo l'art. 67 LT-1976, rilevando tra l'altro che: «essa non sorge con il trapasso dell'immobile a registro fondiario, ma piuttosto, come la normale imposta sull'utile, con la chiusura dei conti a fine esercizio annuale; essa inoltre non colpisce tutti i proprietari, ma soltanto le persone giuridiche, le quali però – come tutti i proprietari – già devono sopportare l'imposta sul maggior valore immobiliare. Già per questi motivi sembrerebbe di poter escludere un rapporto sufficientemente stretto e diretto tra l'imposta e il fondo. Per questa ragione, tra l'altro, uno degli autori abbondantemente citato da entrambe le parti (Zucker , Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, tesi, Zurigo, 1988, pag. 41 n. 3.1.4.2 i.f) conclude che è escluso il beneficio dell'ipoteca legale per le imposte ordinarie, anche qualora le stesse colpiscano un guadagno conseguito con la vendita di immobili

societari (...)» concludendo che: «nel caso in esame, invece, l'ipoteca legale è nata senza iscrizione al momento in cui è sorta l'imposta ordinaria ed è stata comunicata al nuovo proprietario del pegno quattro anni dopo la mutazione a registro fondiario. Mentre per l'imposta sul maggior valore immobiliare l'ipoteca legale sorge con il trapasso di proprietà a registro fondiario (DTF 84 II 102 i.f.; Rep. 1986, pag. 52 consid. 4a i.f.), per l'imposta sull'utile della persona giuridica il momento in cui sorge l'imposta, e quindi l'ipoteca legale (cfr. Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 157 n. 4) non ha alcun riferimento con il fondo e il suo trapasso a registro fondiario, ma si situa al momento della chiusura dell'esercizio annuale o addirittura al momento della scadenza dell'imposta ordinaria stabilito dal Consiglio di Stato ai sensi dell'art. 217 cpv. 1 vLT (cfr. Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, pag. 174)» non mancando di sottolineare che la genericità della base legale del diritto cantonale e l'assenza di limiti temporali «non possono evidentemente indurre a un'applicazione estensiva e generalizzata dell'ipoteca legale a tutte le imposte che in qualche modo manifestano un legame con il fondo, ma consigliano, semmai, ulteriore prudenza nella sua applicazione ai fini della tutela della sicurezza giuridica». (STF del 9 agosto 1995 in re R.B., consid. 3; inoltre CDT n. 80.94.00020 del 29 dicembre 1995 in re E. Immobilien AG).

E. 3.3

Ne viene quindi, da quanto precede, che l'istituto dell'ipoteca legale non tutela l'incasso, da parte dello Stato, di quell'imposta sull'utile ordinario delle persone giuridiche, che deriva da ammortamenti precedentemente effettuati o concessi ma che viene alla luce solo per effetto della vendita dell'immobile. A giusta ragione quindi la Divisione delle contribuzioni ha proposto l'accoglimento del ricorso contro il conteggio di quantificazione dell'ipoteca legale per l'anno 1991.

E. 4

Imposta sull'utile 1988, 1989 e 1990

E. 4.1

L'art. 836 CC stabilisce che le ipoteche legali determinate dalle leggi cantonali per i rapporti di diritto pubblico o altri rapporti di carattere obbligatorio generale per tutti i proprietari di fondi, non richiedono per la loro validità l'iscrizione nel registro fondiario, salvo disposizione contraria. "Questa norma lascia semplicemente sussistere i diritti di pegno legali delle legislazioni cantonali, le quali sono libere nella determinazione del contenuto, dell'estensione e del grado: il diritto federale impone soltanto la forma dell'ipoteca e, trattandosi di garanzie per pretese fiscali cantonali, esige che l'imposta abbia una relazione particolare con il fondo da gravare" (DTF 110 II 237 e riferimenti).

E. 4.2

In applicazione del diritto civile federale il legislatore ticinese aveva riconosciuto allo Stato le ipoteche legali senza l'obbligo di iscrizione a registro fondiario "sopra tutti e singoli gli immobili che il contribuente possiede nel Cantone per il pagamento di tutte le imposte sulla sostanza mobile ed immobile e sulla rendita dell'anno in corso al momento della dichiarazione di fallimento o della presentazione della domanda di realizzazione nonché dei due anni precedenti e dei successivi fino alla chiusura del fallimento o della esecuzione" (art. 183 cpv. 1 lettera a LAC, nel suo tenore del 18 aprile 1911). Il contenuto di detta normativa si è tuttavia rivelato troppo ampio rispetto ai succitati limiti di diritto federale. Nella sentenza pubblicata in DTF 62 II 24 e Rep. 1936 247, il Tribunale federale aveva

escluso l'estensione di tale garanzia al pagamento di imposte sulla sostanza mobiliare e sul reddito non derivante dall'immobile gravato. L'incompatibilità della norma cantonale con il diritto federale venne parimenti constatato riguardo all'ipoteca legale per l'imposta sul capitale della SA, quand'anche il fondo gravato costituisse l'unico attivo della società (DTF 110 II 237 238): essenziale è l'esistenza di uno stretto rapporto tra l'imposta e il fondo da gravare. L'inadeguatezza del succitato disciplinamento cantonale ha portato alla sua riforma: la legge del 20 giugno 1988, entrata in vigore il 3 agosto dello stesso anno, ha riformato l'art. 183 LAC. Il nuovo tenore prevede ora espressamente l'esigenza di un rapporto particolare tra l'imposta e l'immobile e rinuncia a condizioni legali quali la dichiarazione di fallimento o la domanda di realizzazione (cfr. CDT n. 285 del 4 dicembre 1992 in re J.B.). Un'ulteriore sentenza del Tribunale federale, in materia di ipoteca legale ex art. 836 CC, merita di essere menzionata in questa sede. In una decisione del 1958, infatti, l'Alta Corte ha stabilito che, nonostante la natura "ibrida" dell'imposta speciale sull'utile immobiliare del Canton Zurigo – si tratta infatti di un'imposta sul reddito, legata alla cessione di un immobile, che ha ad oggetto però non l'immobile stesso, bensì l'utile conseguito – nulla impedisce che essa sia fatta rientrare tra le tasse assistite dalla garanzia dell'art. 836 CC (DTF 84 II 91). Recentemente, infine, la II Corte civile del Tribunale federale ha avuto modo di precisare, come si è visto nelle considerazioni in diritto relative all'imposta sull'utile del 1991, che, mentre l'imposta sul maggior valore immobiliare manifesta un legame particolare con l'immobile, ciò non vale per l'imposta sugli utili immobiliari delle persone giuridiche secondo l'art. 67 LT-1976 (STF del 9 agosto 1995 in re R.B.).

E. 4.3

L'esistenza della relazione particolare dell'imposta in questione con l'immobile della _____ deve essere confermata, dal momento che l'autorità fiscale ha provveduto a separare l'utile scaturito dalla gestione dell'immobile dagli utili mobiliari, suddividendo per ogni singolo periodo l'utile complessivo partendo dalla proporzione esistente tra il valore di bilancio dell'immobile e il valore di bilancio del complesso degli attivi di bilancio e, meglio, secondo la seguente modalità: Periodo fiscale 1988 1989 1990
 attivi a bilancio 3'944'647.-- 7'297'749.-- 9'146'156.-- valore immobile a bilancio 3'636'000.-- 3'636'000.-- 3'636'000.-- percentuale i attivi mobiliari 7,83% 50,18% 60,25%
 Interessi passivi a P&P 87'085.-- 238'203.-- 326'801.-- interessi relativi alla parte finanziaria dell'utile 7,83% (87'085.--) 6'819.-- 50,18% (238'203.--) 119'531 60,25% (326'801.--) 196'898.--
 interessi attivi a P&P 19'831.-- 193'102.-- 251'973.-- ./.
 interessi passivi parte finanziaria 6'818.-- 119'531.-- 196'898.-- parte di utile mobiliare da dedurre dall'utile imponibile 13'012.-- 73'571.-- 55'075.-- utile tassato 291'900.-- 310'600.-- 254'400.-- ./.
 utile mobiliare 13'012.-- 73'571 55'075 utile immobiliare assistito da ipoteca legale 278'888.-- 236'849 .-- 199'325 .--

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