

TI_GERICHTE 80.1996.38 vom 21. März 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-03-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.38_d19960321

FR: TI_GERICHTE 80.1996.38 du 21 mars 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1996.38 del 21 marzo 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Con atto pubblico del 27 giugno 1991, i coniugi _____ e _____, domiciliati a _____, acquistavano la part. n. _____ del Comune di _____, dal signor _____ il quale a sua volta l'aveva acquistata dal signor _____ di _____.

Con decisioni del 23 giugno 1995, l'Ufficio cantonale di esazione notificava ai coniugi _____, quali terzi proprietari del pegno, quattro conteggi dell'ipoteca legale, a garanzia del pagamento delle imposte ordinarie cantonali sul reddito dell'immobile, per gli anni 1988, 1989 e 1990, per un importo di complessivi fr. 1'379,70 più interessi di ritardo. I coniugi _____ impugnavano le suddette decisioni con reclamo del 18 luglio 1995, adducendo, in primo luogo, di avere comperato l'immobile non dal debitore d'imposta stesso, cioè dal signor _____, bensì da _____; sostenevano inoltre che i crediti sarebbero stati prescritti, essendo passati in giudicato da oltre cinque anni; contestavano infine l'esistenza della relazione particolare dell'imposta con l'immobile. L' Ufficio di tassazione di _____ respingeva il reclamo con decisione del 18 gennaio 1996. Quanto alla relazione particolare con l'immobile, si richiamava alla dottrina e alla giurisprudenza in tal senso; negava quindi che la circostanza che l'immobile fosse stato acquistato da un terzo rispetto al debitore d'imposta bastasse a liberare l'ulteriore acquirente; in relazione alla prescrizione del credito fiscale del 1988, la negava sulla base della considerazione per cui il termine di prescrizione quinquennale non era previsto dalla legge tributaria del 1976, applicabile alla fattispecie.

E. 2

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi _____ e _____ postulano l'annullamento della decisione su reclamo dell' Ufficio di tassazione di _____. Per quanto attiene all'imposta cantonale 1987/88, cresciuta in giudicato alla fine del 1989, sarebbe subentrata la prescrizione. A loro avviso, infatti, l'art. 252 della nuova legge tributaria, che introduce il termine di prescrizione di cinque anni, sarebbe applicabile anche al loro caso, in virtù dell'art. 324 cpv. 1 LT 1994, che abroga la vecchia legge tributaria. Quanto all'imposta 1989/90, i ricorrenti osservano che la relativa tassazione è stata intimata allo stesso debitore ben cinque mesi dopo che essi stessi avevano acquistato l'immobile dal signor _____, precedente proprietario. Ritengono che sarebbe in contrasto con la sicurezza del diritto servirsi della garanzia dell'ipoteca legale per imposte non ancora accertate al momento del trasferimento, tanto più che l'acquirente non potrebbe neppure ottenere ancora, a tale momento, un'attestazione vincolante. 3. Imposta cantonale 1987/88 Le tassazioni relative all'imposta cantonale 1987/88, una per inizio

assoggettamento (in data 1° febbraio 1988) ed una per modifica dei rapporti intercantionali (a partire dal 1° agosto 1988), sono state notificate al debitore, _____, in data 29 novembre 1989. Non essendo state impugnate da quest'ultimo, sono cresciute in giudicato alla fine del mese di dicembre dello stesso anno. Secondo i ricorrenti, in applicazione dell'art. 252 cpv. 3 LT 1994, l'ipoteca legale sarebbe pertanto decaduta, non essendo stato notificato il relativo conteggio nel termine di cinque anni.

3.1. Il rapporto tra credito d'imposta e ipoteca legale è caratterizzato dal principio dell'accessorietà, secondo cui il diritto di pegno dipende dall'esistenza del credito d'imposta, del quale segue le vicende: il diritto di pegno nasce, sussiste e si estingue cioè insieme al credito che garantisce (Hess , *Das gesetzliche Steuerpfandrecht des bündnerischen Einführungsgesetzes zum Zivilgesetzbuch*, in ZGRG 1994 p. 92; Zucker , *Das Steuerpfandrecht in den Kantonen*, Zurigo 1988, p. 14; Richner/Frei/Weber/Brütsch , *Zürcher Steuergesetz - Kurkommentar*, Zurigo 1994, p. 675; Pedrolì , *L'ipoteca legale per crediti d'imposta*, in: *La riforma della legge tributaria* , Lugano 1995, p. 81, e in RDAT I-1995 p. 531). In virtù di tale principio, il privilegio dell'ipoteca legale verrebbe meno solo per effetto della prescrizione del credito d'imposta garantito, a meno che non sopraggiunga prima un condono o l'estinzione del credito. Per evitare allora il rischio che il terzo proprietario del pegno debba rispondere per debiti molto risalenti del venditore o del suo dante causa, il legislatore ha introdotto un limite temporale: l'ipoteca legale decade se, entro cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce, non è notificato il relativo conteggio, cioè la decisione formale che accerta l'esistenza e la misura della garanzia (art. 252 cpv. 3 LT 1994). In considerazione dello scopo della decadenza, che è quello di garantire la certezza del diritto, si ritiene che non si tratti di un mero termine di prescrizione, che potrebbe essere interrotto o sospeso da qualunque atto con cui l'autorità faccia valere il proprio diritto di pegno nei confronti del proprietario, bensì di un vero e proprio termine perentorio (Pedrolì , op. cit., in: *La riforma della legge tributaria* , p. 88, e in RDAT I-1995 p. 538).

3.2. Si tratta dunque di stabilire se detto termine di perenzione, introdotto dalla legge tributaria del 1994, sia applicabile anche al credito d'imposta in questione.

3.2.1. Come rilevano i ricorrenti, infatti, l'art. 324 cpv. 1 LT 1994 ha abrogato, fra l'altro, la legge tributaria del 28 settembre 1976. Il secondo capoverso della stessa norma, tuttavia, stabilisce che, con riserva delle disposizioni transitorie, la legge tributaria del 1976 rimane applicabile alle tassazioni riferite ai periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della nuova legge. Nella sua non felicissima formulazione, quest'ultima disposizione vuole semplicemente precisare che la legge tributaria abrogata rimane tuttavia applicabile a tutti quei casi in cui «si rende, in virtù del diritto transitorio, ancora necessaria la [sua] applicazione anche in regime di nuova legge tributaria» (Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria, sul messaggio del 13 ottobre concernente il progetto di nuova legge tributaria, del 26 aprile 1994, p. 68). L'esigenza di un simile chiarimento era stata suggerita da un commissario, preoccupato di garantire una base legale alle decisioni emesse ancora in applicazione della legislazione fiscale previgente, dopo l'entrata in vigore della nuova legge tributaria, in particolare per quanto concerne l'imposta sul maggior valore immobiliare. Si temeva, infatti, che l'abrogazione della LIMVI, insieme a quella della vecchia legge tributaria, avrebbe ostacolato l'emissione delle tassazioni relative alle transazioni immobiliari effettuate fino al 31 dicembre 1994 (Verbale della Commissione speciale in materia tributaria, del 15 dicembre 1993, pp. 13 e 25). Da qui la proposta della Divisione delle contribuzioni di aggiungere un secondo capoverso all'art. 324, precisando la norma «nel senso di mantenere in vigore il precedente diritto per tutte quelle applicazioni previste dalle

disposizioni finali» (Verbale della Commissione speciale in materia tributaria, del 24 marzo 1994, p. 14). 3.2.2. Ne consegue che, laddove le disposizioni transitorie non prevedano espressamente un'applicazione della legge tributaria del 1976 – in particolare, nei casi in cui quest'ultima si presenta quale *lex mitior*, come previsto dagli art. 318 e 319 LT 1994 – è generalmente applicabile la procedura della legge tributaria del 1994. Giacché in materia di riscossione dell'imposta non sono previste disposizioni transitorie, che stabiliscono l'applicabilità della legge tributaria abrogata, nulla si oppone all'applicazione dell'art. 252 cpv. 3 LT 1994 alla fattispecie in esame. 3.2.3. Quest'ultima conclusione si giustifica anche, come rilevano pure i ricorrenti, in considerazione della ratio della disposizione, che è quella di garantire la certezza del diritto, evitando che l'acquirente di un immobile sia chiamato a rispondere di debiti d'imposta molto risalenti. Se si negasse l'applicazione dell'art. 252 cpv. 3 LT 1994, dovrebbe coerentemente essere limitato alle sole imposte relative al periodo fiscale 1995/96 anche il diritto, previsto dall'art. 252 cpv. 4 LT 1994, di ottenere un'attestazione vincolante sull'importo del credito garantito da ipoteca legale. È la stessa autorità fiscale, d'altronde, che, in un progetto di Circolare sottoposto anche a questa Camera, auspica che «per le stesse ragioni di sicurezza del diritto che sono alla base dell'art. 252 cpv. 3 LT, la norma sia di regola applicata anche alle imposte antecedenti il 1995» (Circolare della Divisione delle contribuzioni del 5 marzo 1996, p.6).

3.3. Da quanto detto discende che la decisione impugnata deve essere annullata nella misura in cui si riferisce alle imposte cantonali 1988, notificate al debitore il 29 novembre 1989, per sopravvenuta decadenza della garanzia dell'ipoteca legale. 4. Imposta cantonale 1989/90 Quanto all'imposta 1989/90, i ricorrenti lamentano, come detto, che la relativa tassazione sia stata intimata allo stesso debitore ben cinque mesi dopo che essi stessi avevano acquistato l'immobile dal signor _____, precedente proprietario. Ripropongono, quindi, le censure già respinte dall'autorità di tassazione nella decisione impugnata. 4.1. I ricorrenti negano, in primo luogo, che l'imposta sul reddito presenti la relazione particolare con l'immobile, richiesta dalla legge. 4.1.1. 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 de-terminazione 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). 4.1.2. 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 p. 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 _____ – 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 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.).

4.1.3. L'esistenza della relazione particolare dell'imposta sul reddito immobiliare con l'immobile acquistato dai ricorrenti è evidente, dal momento che il suo oggetto è proprio il reddito corrispondente all'uso della casa da parte del debitore. Diversamente dall'utile immobiliare di cui all'art. 67 LT 1976, inoltre, esso non sorge in un momento successivo rispetto al trasferimento della proprietà immobiliare, ma, al contrario, è perlopiù già sorto a tale momento ed è anche agevolmente quantificabile nella sua misura.

4.2. Un'ulteriore censura dei ricorrenti si fonda sulla circostanza che debitore dell'imposta non sia il proprietario precedente, cioè colui che ha venduto loro l'immobile, bensì colui che aveva precedentemente alienato l'oggetto al venditore. Come rilevato dall'autorità di tassazione, nella decisione impugnata, le imposte non pagate che si riferiscono all'immobile seguono il destino dell'immobile e si ripercuotono sempre sull'ultimo proprietario, anche se debitore delle stesse è un proprietario precedente. Tale estensione è il risultato della riforma dell'art. 183 LAC, intrapresa con la legge del 20 giugno 1988, entrata in vigore il 3 agosto dello stesso anno. Diversamente dalla vecchia normativa, la nuova, conformemente al diritto federale superiore, circoscrive l'oggetto della garanzia, limitandolo alle imposte che abbiano una relazione particolare con l'immobile, ad esclusione di tutte le altre imposte sul reddito e sulla sostanza. Nel contempo essa ne amplia però considerevolmente l'estensione, nel senso che l'ipoteca legale non è più data (soltanto) sull'immobile posseduto dal contribuente al momento della dichiarazione del fallimento o della domanda di realizzazione del pegno, bensì per tutte le imposte pertinenti all'immobile («che hanno una relazione particolare con l'immobile») indipendentemente da qualsiasi condizione relativa alla titolarità (passata o attuale) della proprietà. Meglio detto, le imposte impagate pertinenti all'immobile seguono per così dire sempre e in ogni caso il destino dell'immobile e si ripercuotono in ultima analisi sempre sull'ultimo proprietario, anche se debitore delle stesse ne è un proprietario precedente. Secondo la vecchia normativa, questo era invece il caso, come si è visto, solo se ricorrevano determinate condizioni, segnatamente la titolarità del diritto di proprietà del debitore d'imposta e la dichiarazione di fallimento, rispettivamente la domanda di realizzazione del pegno (CDT n. 198-199 del 26 agosto 1991 in re L.S. SA; v. anche RDAT I-1993 n. 18 t pp. 339-340).

4.3. Secondo i ricorrenti, infine, sarebbe in contrasto con la sicurezza del diritto servirsi dell'ipoteca legale per garantire l'incasso di imposte non ancora accertate al momento del

trasferimento, tanto più che l'acquirente non potrebbe neppure ottenere ancora, a tale momento, un'attestazione vincolante. 4.3.1. L'art. 252 cpv. 4 LT 1994 prevede l'obbligo, per l'autorità fiscale, di rilasciare, su richiesta del notaio rogante o di terze persone autorizzate dal debitore dell'imposta, come pure di terze persone portatrici del pegno immobiliare sul fondo oggetto della domanda, attestazioni vincolanti sull'importo del credito garantito da ipoteca legale, anche quando la relativa imposta non è ancora scaduta. Anche tale disposizione è stata introdotta nella nuova legge tributaria nell'intento di consentire a chi acquista un immobile di avere informazioni vincolanti e precise circa l'esistenza di un debito d'imposta (Pedroli , op. cit., in: La riforma della legge tributaria , p. 91, e in RDAT I-1995 p. 541). Contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, il fatto che le imposte sul reddito non siano ancora state accertate al momento del trapasso di proprietà dell'immobile non rende illusorio lo scopo perseguito dall'art. 252 cpv. 4 LT 1994. È vero invece che l'art. 252 cpv. 4 LT 1994 obbliga l'autorità fiscale, se richiesta, a rilasciare un'attestazione vincolante non solo relativamente ad imposte già accertate con decisione cresciuta in giudicato, ma anche per tributi non ancora accertati in modo definitivo (tassazione non ancora notificata o oggetto di reclamo o ricorso da parte del contribuente) e persino per imposte non ancora nate, ma destinate a nascere per effetto proprio della compravendita (cfr. Pedroli , op. cit., in: La riforma della legge tributaria , pp. 91-93, e in RDAT I-1995 pp. 541-543). 4.3.2. Si deve peraltro osservare che i ricorrenti, nel caso concreto, non potevano avvalersi, al momento dell'acquisto dell'immobile di _____, del diritto loro riconosciuto dall'art. 252 cpv. 4 LT 1994, non essendo stata tale disposizione allora in vigore. Va detto tuttavia che, conoscendo la natura dell'ipoteca legale di cui all'art. 836 LAC, che non richiede alcun tipo di iscrizione a Registro fondiario, i ricorrenti avrebbero comunque potuto cautelarsi, prima della sottoscrizione del contratto, chiedendo informazioni al venditore ed all'autorità di tassazione. Sorprende comunque il fatto che nel rogito del 1991 non vi sia alcuna menzione del fatto che «le parti sono state informate dell'esistenza e della portata dell'art. 183 LAC», conformemente a quanto richiede espressamente l'art. 28 a del regolamento di applicazione della legge sul notariato, nella sua versione del 26 agosto 1986 (su tale obbligo del notaio, cfr. Rep. 1989 pp. 114-115). 4.4. La decisione impugnata deve conseguentemente essere confermata, nella misura in cui si riferisce all'imposta cantonale 1988/90.

E. 5

Il ricorso è parzialmente accolto. Nonostante la parziale soccombenza, si rinuncia tuttavia a porre a carico dei ricorrenti la tassa di giustizia e le spese processuali; non si assegnano, d'altra parte, ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 18 gennaio 1996 è annullata nella misura in cui estende la garanzia dell'ipoteca legale, a carico dei ricorrenti, alle imposte cantonali 1988 del debitore _____. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. Non si assegnano ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario: