

DIVISIONE DELLE CONTRIBUTIONI

Bellinzona, gennaio 2006

CIRCOLARE N. 8/2005

Abroga la circolare n. 8/2003 del 1. gennaio 2003

**L'IPOTECA LEGALE DEL FISCO
E LE ATTESTAZIONI VINCOLANTI**

	Pag.
1. Base legale	2
2. Definizione e scopo	2
3. Imposte oggetto di ipoteca legale	2
4. Estensione dell'ipoteca legale	4
5. Nascita e estinzione della garanzia ipotecaria	6
6. Procedura	7
7. Attestazioni vincolanti	8

1. Base legale

L'istituto dell'ipoteca legale del fisco è disciplinato nel capitolo delle garanzie dagli articoli da 252 a 254 della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT).

L'articolo 252 LT prevede che per il pagamento di tutte le **imposte cantonali e comunali**, che hanno una **relazione particolare con l'immobile** conformemente all'articolo 836 CCS, è riconosciuta al Cantone e ai comuni un'ipoteca legale secondo l'articolo 183 LAC di **rango prevalente** agli altri pegni immobiliari e **senza iscrizione a registro fondiario**. Il beneficio ipotecario è inoltre esplicitamente dato, dall'articolo 127 capoverso 3 LT, per l'imposta cantonale sugli utili immobiliari.

L'ipoteca legale **decade** se, entro cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce, non è notificato il conteggio della pretesa di imposta garantita da ipoteca legale (art. 252 cpv. 3 LT).

La procedura e i doveri del notaio sono regolamentati dagli articoli 253, rispettivamente 254 LT.

Rispetto al diritto previgente (art. 229 LT 1976) il disciplinamento dell'ipoteca legale è rimasto sostanzialmente invariato fatta eccezione per le innovazioni concernenti la decadenza della protezione ipotecaria (art. 252 cpv. 3 LT), le attestazioni vincolanti (art. 252 cpv. 4 LT) e i doveri del notaio (art. 254 LT).

2. Definizione e scopo

L'ipoteca legale è una garanzia di tipo reale per il pagamento di tutte le imposte cantonali e comunali che hanno una diretta relazione con un fondo.

Si tratta di una garanzia con finalità puramente fiscali attraverso la quale, allo Stato ma anche ai comuni (non invece alla Confederazione), è riconosciuta una posizione di privilegio per quanto riguarda i crediti fiscali di pertinenza della proprietà fondiaria.

Possono infatti essere legittimamente assistiti da ipoteca legale "solo gli obblighi di carattere obbligatorio generale incombenti al proprietario del fondo come tale, in questa sua qualità peculiare, e non quindi ad esempio in quella diversa di contribuente soggetto all'imposta sulla sostanza mobiliare e su redditi che non sono in relazione con il fondo gravato".¹

3. Imposte oggetto di ipoteca legale

La protezione ipotecaria non è indistintamente data per tutti i tipi di imposta, bensì - in virtù delle limitazioni dell'articolo 836 CCS e, in termini uguali, dell'articolo 252 LT - unicamente per quelle cantonali e comunali che sono in una

¹ DTF 62 II 24.

“relazione particolare” con un fondo: ai fini della garanzia è quindi essenziale l'esistenza di uno stretto rapporto tra l'imposta e il fondo da gravare.²

In base allo stato attuale della giurisprudenza il beneficio ipotecario è generalmente ammesso in relazione:³

- all'**imposta immobiliare cantonale** delle persone giuridiche (art. 95 LT)⁴ e all'**imposta immobiliare comunale** delle persone fisiche e delle persone giuridiche (art. 291 LT);
- alle **imposte ordinarie cantonali e comunali sul reddito**⁵ e sulla **sostanza** delle persone fisiche per la parte che si riferisce al reddito da sostanza immobiliare quali affitti e valore locativo (art. 20 LT) e alla sostanza immobiliare (art. 42 e 43 LT);
- alle **imposte cantonali e comunali separate sulla sostanza** oggetto di tassazione posticipata (art. 43 e 294⁶ LT) che, a determinate condizioni, sono prelevate in caso di alienazione o di cessazione della destinazione agricola di terreni tassati secondo il valore di reddito;
- alle **imposte ordinarie cantonali e comunali sull'utile**⁷ delle persone giuridiche per la parte che si riferisce al reddito dell'immobile quali gli affitti e le locazioni (art. 67 LT);
- alle **imposte cantonali di successione e di donazione** (art. 158 LT) nella misura in cui hanno per oggetto il trasferimento di un bene immobile e per la parte che si riferisce a quest'ultimo;
- all'**imposta cantonale sugli utili immobiliari** delle persone fisiche e giuridiche (art. 123 e 127 cpv. 3 LT).

² DTF 62 II 24 e 110 II 237.

³ Siccome l'art. 252 LT (a parte l'estensione alla nuova imposta cantonale sugli utili immobiliari) riprende, per quanto riguarda le imposte garantite da ipoteca, i medesimi termini dell'art. 229 LT 1976, l'ipoteca legale è data per le imposte qui elencate anche se emanate in regime di LT 1976, con l'avvertenza tuttavia che, per le imposte 1988 e precedenti, vale la giurisprudenza della CDT (no. 198-199/91 del 26 agosto 1991 in re L.S. SA) nel senso che, ai fini della garanzia ipotecaria, devono essere adempiuti anche i requisiti dell'art. 229 LT 1976 nella sua versione precedente a quella entrata in vigore il 5 agosto 1988.

⁴ Per le imposte dei periodi fiscali 2005, 2006 e 2007 la garanzia ipotecaria si estende anche ai supplementi d'imposta previsti dall'art. 314c LT.

⁵ Per l'imposta cantonale sul reddito dei periodi fiscali 2004 e 2005 la garanzia ipotecaria si estende anche ai supplementi d'imposta previsti dagli art. 309a e 309b LT. Per l'imposta comunale sul reddito 2006 la garanzia ipotecaria si estende anche al supplemento comunale d'imposta nel caso in cui il Comune interessato non ha rinunciato alla sua applicazione (art. 309c LT).

⁶ In riferimento all'imposta comunale la garanzia ipotecaria comprende anche l'imposta immobiliare (art. 294 cpv. 2 LT).

⁷ Per l'imposta cantonale sull'utile dei periodi fiscali 2005, 2006 e 2007 la garanzia ipotecaria si estende anche ai supplementi d'imposta previsti dall'art. 314b LT.

La garanzia dell'ipoteca legale è data, in relazione a queste medesime imposte (sul reddito del valore locativo e/o degli affitti, sulla sostanza immobiliare e per l'imposta immobiliare comunale), anche in caso di usufrutto, cioè quando debitore dell'imposta gravata dall'ipoteca legale è l'usufruttuario.

La protezione ipotecaria **non** è per contro data:

- per l'imposta ordinaria sul capitale delle persone giuridiche (art. 80 LT). Il Tribunale federale, in un caso ticinese riguardante ancora la LT 1976, ha infatti negato l'esistenza di una particolare relazione tra il fondo di una SA e l'imposta sul capitale benché, in quella fattispecie, l'immobile fosse l'unico attivo di cui disponeva la società;⁸
- per l'imposta minima delle persone giuridiche (art. 88 LT) avendo la medesima carattere sostitutivo dell'imposta sull'utile e sul capitale. Essa è infatti percepita unicamente quando risulta essere superiore alle imposte ordinarie sull'utile e sul capitale. Il riferimento al valore ufficiale di stima degli immobili per il calcolo della medesima (art. 90 LT) ha pertanto un carattere meramente funzionale che non è significativo ai fini della relazione con l'immobile;
- per l'imposta ordinaria sul reddito da commercio professionale di immobili delle persone fisiche di cui all'articolo 18 capoverso 2 lettera a) LT 1976.⁹ La garanzia ipotecaria non è pertanto nemmeno data per gli utili conseguiti nei due anni di computo precedenti l'entrata in vigore della nuova LT che, in base al diritto transitorio, sono tassati ancora ordinariamente nel periodo fiscale 1995/96 (art. 307 LT);
- per l'imposta ordinaria derivante da utili su immobili delle persone fisiche (aziende) e giuridiche in relazione ad ammortamenti precedentemente concessi (art. 18 cpv. 2 lett. b e 67 LT 1976 nonché art. 17 cpv. 3 e 67 cpv. 2 LT). Il Tribunale federale, in un caso ticinese di applicazione della previgente LT, ha infatti negato l'esistenza della garanzia ipotecaria in relazione all'imposta sull'utile ordinario delle persone giuridiche che deriva da ammortamenti precedentemente effettuati o concessi e che viene alla luce per effetto della vendita dell'immobile.¹⁰

4. Estensione dell'ipoteca legale

L'ipoteca legale è accessoria al credito fiscale a cui si riferisce e, fatta riserva della regola particolare della decadenza (art. 252 cpv. 3 LT), ne segue le sue sorti.

Secondo il principio dell'accessorietà l'ammontare dell'ipoteca è quindi determinato in funzione dell'importo del credito fiscale riguardante il fondo e non si può

⁸ DTF 110 II 238

⁹ CDT no. 285 del 4 dicembre 1992 in re B.J.

¹⁰ Sentenza TF (non pubblicata) del 9 agosto 1995 in re R.B. e CDT no.80.94.00020 del 29 dicembre 1995 in re E.I. AG.

esigere dal terzo proprietario del pegno più di quanto dovuto dal debitore d'imposta.

Per l'imposta cantonale sugli utili immobiliari delle persone fisiche e giuridiche e per quella immobiliare cantonale delle persone giuridiche, nonché per quella immobiliare comunale delle persone fisiche e giuridiche (che sono le sole imposte ad avere una vera e propria connotazione di tributo reale) l'ammontare del credito garantito da ipoteca è pertanto costituito dall'intera imposta.

In relazione alle imposte ordinarie cantonali e comunali delle persone fisiche (imposta sul reddito e sulla sostanza) e delle persone giuridiche (imposta sull'utile) la garanzia ipotecaria è invece limitata alla sola quota d'imposta che ha per oggetto il fondo medesimo (valore di stima) e il suo reddito (locazioni, affitti e/o valore locativo).

La quota assistita da ipoteca legale si determina, per l'imposta sul reddito o sull'utile, applicando l'aliquota complessiva al reddito immobiliare netto (affitti e/o valore locativo dedotti le spese di manutenzione e gli interessi passivi) e, per l'imposta sulla sostanza, applicando l'aliquota complessiva alla sostanza immobiliare netta (attivo immobiliare dedotti i debiti). Le spese di manutenzione come pure gli eventuali debiti e i relativi interessi passivi sono computati secondo il metodo oggettivo, quindi localizzati sul solo immobile interessato.

Esempio: Contribuente che possiede unicamente sostanza immobiliare costituita da un immobile A con un valore di stima di 100'000.– franchi e un immobile B con un valore di stima di 300'000.– franchi. L'immobile A è libero da ipoteche, mentre sull'immobile B gravano 200'000.– franchi di debiti ipotecari.

L'ipoteca legale sull'immobile B dovrà essere calcolata su una sostanza netta di 100'000.– franchi risultante dal seguente calcolo:

- valore di stima dell'immobile	fr. 300'000.–
- debiti gravanti l'immobile	– fr. 200'000.–
- sostanza netta	fr. 100'000.–

e non su una sostanza netta di fr. 150'000.– che si otterrebbe deducendo proporzionalmente i debiti (75% di fr. 200'000.–) dal medesimo valore di stima.

È opportuno rendere attenti che si tratta di una regola che diverge da quella normalmente applicata nell'ambito dei riparti intercantionali e intercomunali; essa ha pertanto validità unicamente per il calcolo dell'imposta al beneficio dell'ipoteca legale.

Inoltre, siccome l'imposta ordinaria è un'imposta periodica percepita in singole rate finché dura il periodo di assoggettamento soggettivo e quindi normalmente fino alla fine del periodo fiscale, in caso di alienazione nel corso del nuovo periodo fiscale annuale, la quota di imposta assistita da ipoteca legale (e, con essa, anche la relativa attestazione) è calcolata in base al reddito immobiliare (valore

locativo e/o affitti) acquisito dal venditore durante la sua durata del possesso immobiliare. Ad esempio per un immobile venduto il 30 giugno 2003 l'ipoteca legale in relazione all'imposta ordinaria sul reddito è data per gli affitti incassati, rispettivamente per il valore locativo calcolato nel periodo dal 01.01.2003 fino al 30.06.2003. Per l'imposta sulla sostanza e per quella immobiliare comunale fa invece stato la situazione al 31.12.2003. Queste due ultime imposte sono in altre parole interamente dovute dal solo proprietario dell'immobile al 31.12.2003 (ai fini dell'ipoteca legale non vi è quindi alcun pro-rata).

La garanzia ipotecaria si estende anche agli **interessi di ritardo** (art. 243 LT) che maturano sull'imposta oggetto di ipoteca legale poiché da considerare parte integrante del credito fiscale, come pure a eventuali **ricuperi d'imposta** (art. 236 LT) nella misura in cui oggetto della procedura di recupero è un'imposta che rientra in quelle assistite da ipoteca legale. Non è per contro data alcuna garanzia ipotecaria per le **multe e contravvenzioni** fiscali trattandosi di crediti destinati a sanzionare un comportamento del contribuente contrario all'ordinamento tributario.

5. Nascita e estinzione della garanzia ipotecaria

L'ipoteca legale **nasce** per legge contemporaneamente al credito fiscale che ne risulta garantito e non necessita di alcuna iscrizione a registro fondiario. Essa sussiste dal momento in cui sono perfezionate le condizioni oggettive e soggettive per la nascita del diritto dello Stato (o del Comune) a un'imposta coperta da questo tipo di garanzia. L'ipoteca legale sorge quindi indipendentemente dall'intimazione del relativo conteggio al debitore dell'imposta e al terzo proprietario del pegno o dalla conclusione della procedura di tassazione con la crescita in giudicato della decisione.¹¹

La garanzia ipotecaria, in quanto accessoria al credito fiscale, segue il destino dell'immobile e si **estingue** generalmente con il pagamento (dell'imposta o dell'ipoteca medesima) oppure con il condono o con la prescrizione del credito fiscale.

Di fronte alla necessità di allestire un conteggio oppure un'attestazione vincolante occorre pertanto accertare anche l'esistenza di eventuali imposte scoperte assistite da ipoteca legale (ordinarie, di successione e donazione, immobiliari, sugli utili immobiliari) dovute da precedenti proprietari del pegno immobiliare.

Rispetto al disciplinamento dell'articolo 229 LT 1976, l'articolo 252 capoverso 3 LT introduce tuttavia un nuovo motivo di estinzione della garanzia ipotecaria: *"l'ipoteca legale decade se, entro cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce, non è notificato il conteggio conformemente all'art. 253 LT"*.

¹¹CDT 198-199/91 del 26 agosto 1991 in re L.S. SA.

Ne consegue che:

- in assenza di un conteggio che quantifica la pretesa di imposta assistita da ipoteca legale (nelle forme stabilite dall'art. 253 LT), la durata della garanzia ipotecaria è limitata a cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione a cui si riferisce l'ipoteca legale

e che

- la semplice notifica, entro il medesimo termine di cinque anni, del conteggio al debitore d'imposta e al terzo proprietario del pegno fa sì che la garanzia ipotecaria perduri anche oltre il termine di cinque anni e fino al verificarsi di una delle altre condizioni di estinzione del credito fiscale.

La notifica del conteggio - da parte del Cantone per l'imposta cantonale e del Comune per l'imposta comunale - entro i termini stabiliti dall'articolo 252 capoverso 3 LT è quindi importante poiché ha l'effetto di mantenere nel tempo e oltre il termine di cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione la garanzia ipotecaria.

La particolare prescrizione dell'articolo 252 capoverso 3 LT è applicabile anche in relazione alle imposte riferite ai periodi fiscali antecedenti l'entrata in vigore della modifica della LT del 1995 (imposte del periodo fiscale 1993/94 e precedenti).¹²

6. Procedura

Secondo l'articolo 253 LT la pretesa di imposta garantita da ipoteca legale è stabilita dall'autorità fiscale (per le imposte comunali dal Municipio) mediante un conteggio da notificare, con gli usuali rimedi del reclamo (art. 206 LT) e del ricorso (art. 227 LT), al debitore dell'imposta e al terzo proprietario del pegno immobiliare. Il conteggio indica il calcolo dell'imposta garantita dal pegno, l'importo della medesima e l'oggetto del pegno. Con il reclamo e il ricorso possono essere contestati il principio dell'ipoteca legale, l'ammontare della stessa e l'oggetto del pegno. Non può invece essere contestata la tassazione (base) a cui il conteggio fa riferimento. Ne consegue che, anche in caso di accoglimento del reclamo (contro il conteggio), la tassazione base non può essere modificata e l'imposta rimane normalmente dovuta. In altre parole l'effetto della procedura di reclamo (o di ricorso) contro il conteggio dell'ipoteca legale è circoscritto al conteggio medesimo e non si estende anche al debito di imposta. In caso di esito favorevole del reclamo (o del ricorso) cade la garanzia ipotecaria, ma permane il debito fiscale.

a) competenza

- La decisione se emettere o meno un conteggio per la quantificazione dell'ipoteca legale come pure il controllo circa il rispetto del termine di prescrizione di cinque anni dell'articolo 252 capoverso 3 LT compete all'Ufficio esazione e condoni ritenuto che, di regola, la pretesa ipotecaria è fatta va-

¹² CDT n. 80.96.00038 del 21 marzo 1996.

lere quando la normale procedura di esazione nei riguardi del debitore dell'imposta ha dato esito negativo (salvo casi particolari, quando ad esempio il terzo proprietario del pegno è oggetto di una procedura esecutiva o fallimentare oppure quando, per evitare la prescrizione della pretesa ipotecaria secondo l'art. 252 cpv. 3 LT, occorre notificare il conteggio);

- il conteggio è allestito sull'apposito modulo a cura dell'Ufficio di tassazione (UT, UTPG o UISD) e trasmesso all'Ufficio esazione e condoni che lo completa con i dati relativi ad eventuali pagamenti e con il calcolo degli interessi di ritardo. Ai fini della quantificazione dell'imposta garantita da ipoteca legale occorre tener conto delle disposizioni di cui ai capitoli 4. e 7.c) della presente circolare;
- il conteggio è notificato al debitore dell'imposta e al terzo proprietario del pegno immobiliare per il tramite dell'Ufficio esazione e condoni tuttavia per conto dell'Ufficio di tassazione (UT, UTPG o UISD) cui compete la tassazione del debitore d'imposta;
- la presentazione di eventuali reclami (o ricorsi) contro il conteggio è da comunicare, a cura degli Uffici di tassazione, all'Ufficio esazione e condoni affinché ne possa tener conto nell'ambito della procedura di esazione dell'ipoteca legale;
- i reclami sono istruiti e decisi dall'Ufficio competente per la tassazione del debitore d'imposta (UT, UTPG o UISD) consultando, se è il caso, l'Ufficio esazione e condoni. L'intimazione delle relative decisioni avviene per il tramite dell'Ufficio esazione e condoni (per le necessità di adeguamento dei conteggi e degli interessi di ritardo nonché per quelle della successiva fase di esazione);
- la successiva procedura di incasso (o di realizzazione del pegno) rientra nelle competenze dell'Ufficio esazione e condoni.

b) rinuncia all'ipoteca legale

L'articolo 253 capoverso 4 LT stabilisce la possibilità di rinunciare all'ipoteca legale quando l'importo dell'imposta è di poco conto. Questo importo sarà, per quanto riguarda le imposte cantonali, stabilito periodicamente dalla Divisione delle contribuzioni.

7. Attestazioni vincolanti

L'articolo 252 capoverso 4 LT stabilisce che l'autorità fiscale (per le imposte comunali il Municipio) *“rilascia, a richiesta del notaio 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”*.

a) legittimazione

Legittimati a richiedere l'attestazione vincolante sono:

- i **pubblici notai**; deve tuttavia trattarsi del notaio rogante che formula la richiesta nell'ambito della sua funzione di pubblico ufficiale;
- i **terzi**, tuttavia solo se così autorizzati dal debitore dell'imposta (in relazione al segreto fiscale di cui all'art. 183 LT);
- le **terze persone portatrici di un pegno immobiliare** sul fondo oggetto della domanda; si tratta, in genere, degli istituti di credito ai quali deve essere richiesto di comprovare la legittimazione loro riconosciuta dall'articolo 252 capoverso 4 LT.

Potrebbe inoltre presentarsi anche il caso che l'attestazione vincolante è chiesta dal contribuente medesimo cioè dal **debitore dell'imposta**. Il debitore dell'imposta - che peraltro entro i limiti dell'articolo 187 LT ha accesso al suo incarto fiscale compresi i dati di esazione - è tuttavia legittimato a richiedere l'attestazione unicamente se comprova che la richiesta è in relazione ad un'imminente transazione immobiliare ed avviene allo scopo di adeguatamente informare l'acquirente nell'ambito delle possibilità che la legge (art. 252 cpv. 4 LT) conferisce a quest'ultimo.

Ad ogni modo l'attestazione rilasciata al debitore dell'imposta non potrà avere alcun effetto vincolante per il debitore medesimo, bensì unicamente nei riguardi del terzo proprietario del pegno.

Malgrado l'attestazione il debitore dell'imposta sarà quindi in ogni caso tenuto ad onorare il proprio debito fiscale in base alla decisione di tassazione e non già in base all'importo attestato, anche quando tra i due importi vi fosse una differenza oppure quando per il pagamento si dovesse chiedere la realizzazione dell'immobile rimasto di proprietà del debitore (esecuzione in via di realizzazione del pegno anziché di pignoramento). Lo scopo della norma è infatti chiaramente quello di tutelare gli interessi dei terzi (proprietari o creditori ipotecari) e non già quelli dello stesso debitore dell'imposta.

Per questioni di chiarezza tutte le attestazioni rilasciate a norma dell'articolo 252 capoverso 4 LT, dovranno riportare la seguente avvertenza: *"L'attestazione ha validità ai fini dei crediti fiscali cantonali garantiti da ipoteca legale ed ha effetto vincolante ai sensi dell'art. 252 cpv. 4 LT unicamente nei riguardi del terzo proprietario del pegno e non del debitore dell'imposta medesima"*.

b) competenza

Competente a ricevere le richieste e a rilasciare la relativa attestazione vincolante è l'**Ufficio esazione e condoni** che si pronuncia in base ai dati di esazione (compresi quelli riferiti a imposte impagate di precedenti proprietari) e alle indicazioni degli Uffici di tassazione (UT, UTPG o UISD). Questi ultimi designano a questo riguardo un tassatore ed uno o due sostituti incaricati di dare le necessarie informazioni all'Ufficio esazione e condoni assicurando in particolare anche sufficiente tempestività nei riscontri.

Le attestazioni riguardanti le imposte comunali sono rilasciate dal Municipio.

c) oggetto di attestazione

Oggetto di attestazione sono i **crediti fiscali garantiti da ipoteca legale anche quando la relativa imposta non è ancora scaduta** (art. 252 cpv. 4 LT). Si tratta quindi delle imposte cantonali e comunali in diretta relazione con un fondo (vedi capitolo 3.).

La particolarità della norma è data dalla circostanza che l'attestazione è riferita non solo ai crediti fiscali concernenti imposte già emesse o definitivamente accertate in base ad una decisione di tassazione, bensì anche a quelli riguardanti imposte non ancora scadute (secondo l'art. 240 LT).

Al momento del rilascio dell'attestazione l'imposta garantita da ipoteca legale (anche se non ancora formalmente scaduta) deve tuttavia essere per lo meno già nata. In altre parole devono essere almeno perfezionate le condizioni oggettive e soggettive per la nascita del diritto dello Stato (o del Comune) a un'imposta coperta da ipoteca legale. Questo sia per il fatto che l'attestazione non può che concernere crediti fiscali in relazione ai quali, al momento determinante (data di rilascio dell'attestazione), già esiste l'ipoteca legale poiché sono adempiuti i presupposti per un'imposizione che ha il suo riferimento nell'immobile, sia per evitare la (paradossale) situazione di rilasciare attestazioni per crediti concernenti imposte del tutto ipotetiche non solo nel loro ammontare, ma anche in riferimento alla loro medesima esistenza.

Il problema si pone in particolare in relazione alla nuova imposta cantonale sugli utili immobiliari la cui attestazione, coerentemente con questa impostazione, può essere rilasciata in forma vincolante unicamente dopo l'iscrizione del trapasso a registro fondiario o dopo la conclusione del relativo negozio giuridico poiché è solo a quel momento che si adempiono tutte le condizioni per l'imposizione dell'eventuale utile conseguito. Eventuali attestazioni rilasciate prima di questo momento hanno quindi, sempre per quanto ha riferimento all'imposta sugli utili immobiliari, carattere indicativo e non vincolante ai sensi dell'articolo 252 capoverso 4 LT.

In base a queste considerazioni (anche nell'ambito di una medesima attestazione) possono quindi presentarsi le seguenti due casistiche:

- quella riferita a imposte che, al momento del rilascio dell'attestazione, sono già nate anche se non sono ancora quantificate (manca la notifica di tassazione) o scadute.

In questi casi l'attestazione deve essere comunque rilasciata nella forma vincolante. Per le imposte ordinarie quindi, senza condizionamento alcuno (se è il caso anche valutando l'ammontare del credito garantito da ipoteca) mentre, per l'imposta cantonale sugli utili immobiliari (ad esempio quelle non ancora determinate concernenti trasferimenti imponibili precedenti la richiesta di attestazione), l'effetto vincolante dell'attestazione è limitato ai dati forniti dal richiedente l'attestazione, dati che sono da riportare nell'attestazione medesima;

- quella riferita a imposte che, al momento del rilascio dell'attestazione, non

sono ancora nate (poiché non sono adempiuti i presupposti soggettivi e oggettivi per l'imposizione).

È questo sovente il caso per l'imposta cantonale sugli utili immobiliari in relazione alla quale l'acquirente ha interesse a conoscerne il presumibile ammontare (ancora prima di procedere all'atto formale dell'acquisto) per potersi convenientemente cautelare nei riguardi del venditore.

In questi casi l'attestazione è indicativa ma, in base al principio della buona fede, l'autorità si vincola nella misura dei dati forniti dalle parti e fatta ancora riserva dell'esame di merito dei medesimi (in particolare per quanto riguarda l'ammissibilità o meno dei costi di investimento). La riserva dell'esame di merito della tassazione o di elementi della medesima è da esplicitamente riportare nel testo di attestazione.

Esempio: **A** vende il suo immobile a **B** e il trapasso è iscritto a RF il 1. febbraio 1995. L'UT emette la tassazione il 1. marzo 1995. **B** vende lo stesso immobile a **C** e il trapasso è iscritto a RF il 1. giugno 1995. Il 15 giugno 1995 **C** intende vendere l'immobile a **D** e il notaio chiede un'attestazione vincolante prima di procedere alla rogazione dell'atto notarile (trapasso da C a D).

Il problema è quello a sapere, per la sola imposta cantonale sugli utili immobiliari, in che forma deve essere rilasciata l'attestazione ritenuto che l'imposta concernente il trapasso da A a B emessa il 1. marzo 1995 non è ancora stata pagata da A e, per il trapasso da B a C, non è ancora stata emessa la relativa imposta sugli utili immobiliari. D intende cautelarsi e ha ovviamente interesse a conoscere anche l'imposta sugli utili immobiliari che deriva dal suo acquisto.

L'attestazione sarà rilasciata nel seguente modo:

- per l'imposta derivante dal trapasso da **A** a **B** (quella emessa con tassazione del 1. marzo 1995): in forma vincolante (l'importo attestato corrisponde all'imposta rimasta impagata + interessi di ritardo).

Osservazione: ci si trova confrontati ad un'imposta sugli utili immobiliari nata (nel momento dell'iscrizione del trapasso a RF) e scaduta (con la notifica della decisione di tassazione);

- per l'imposta derivante dal trapasso da **B** a **C** (quello non ancora tassato): in forma vincolante tuttavia limitatamente ai dati forniti.

Osservazione: ci si trova confrontati ad un'imposta sugli utili immobiliari già nata (nel momento dell'iscrizione del trapasso a RF), ma non ancora scaduta per cui l'attestazione deve essere vincolante ma, poiché l'imposta non è stata ancora determinata, l'effetto vincolante non può che essere riferito ai dati forniti

dal contribuente o dal richiedente l'attestazione;

- per l'imposta derivante dal (previsto) trapasso da **C** a **D**: in forma indicativa ritenuto che, in base al principio della buona fede, l'autorità si vincola nella misura dei dati forniti dal richiedente.

Osservazione: ci si trova confrontati ad una presumibile imposta sugli utili immobiliari, quindi non ancora nata (l'iscrizione del trapasso a RF non è ancora avvenuta), l'attestazione è pertanto indicativa e non può essere vincolante ai sensi dell'articolo 252 capoverso 4 LT, ma vincola l'autorità entro i limiti dei dati forniti dal richiedente.

In relazione alle imposte ordinarie (già nate) è opportuno anche definire le modalità di calcolo dell'importo di credito da attestare (le medesime disposizioni sono però da applicare anche nell'ambito dell'allestimento dei conteggi per l'ipoteca legale), questo soprattutto per i casi in cui non esiste ancora una tassazione di riferimento oppure quando la medesima è contestata:

- tassazioni già notificate
 - in base al tassato, a meno che da un reclamo o ricorso risultino elementi per ritenere che la tassazione base debba essere modificata. In questi casi occorre riferire l'importo del conteggio o dell'attestazione a questi elementi (è quindi concretamente anche possibile che l'ammontare del conteggio o dell'attestazione diverga da quello della tassazione base);
 - in presenza di una tassazione d'ufficio occorre eseguire (senza coinvolgere il terzo proprietario del pegno) ulteriori verifiche (es. ispezione all'Ufficio dei registri, ecc.) nell'intento di possibilmente accertare la reale situazione oggettiva dell'immobile (debiti, redditi, deduzioni, ecc.). Anche in questi casi il conteggio o il credito attestato può scostarsi dalla tassazione base senza che quest'ultima debba essere modificata.
- tassazioni non ancora emesse
 - in base ai dati dichiarati o, in assenza della dichiarazione d'imposta, in base all'ultima tassazione anche se non ancora definitiva (se contro quest'ultima è pendente reclamo o ricorso oppure se si è in presenza di una tassazione d'ufficio, vale quanto detto al punto precedente).
- casi particolari sono da sottoporre al Capufficio per decisione.

d) effetti dell'attestazione

L'attestazione è, nei limiti degli elementi ai quali si riferisce, vincolante unicamente per quanto riguarda l'ammontare del credito fiscale garantito da ipoteca legale nel senso che il terzo proprietario del pegno risponde fino a concorrenza del credito oggetto di attestazione. Questo anche nel caso in cui l'importo oggetto di ipoteca legale (conteggio) dovesse divergere (in realtà essere superiore) dal credito attestato in forma vincolante.

L'attestazione non esplica invece alcun effetto vincolante nei riguardi del debitore dell'imposta (anche in relazione alla garanzia ipotecaria maturata sull'immobile rimasto di sua proprietà).

L'imposta deve essere pertanto in ogni caso normalmente calcolata senza tener conto di eventuali attestazioni precedenti la notifica di tassazione. In questo senso anche il terzo proprietario del pegno mantiene, malgrado l'attestazione, tutte le facoltà che la legge gli riconosce nell'ambito della procedura di contestazione del conteggio dell'ipoteca legale (art. 253 LT).

e) *tassa*

L'articolo 23 del Regolamento della LT stabilisce che *“per ogni attestazione fiscale rilasciata a terzi è prelevata una tassa da un minimo di fr. 30.– a un massimo di fr. 300.– a dipendenza dell'aggravio amministrativo”*.

L'attestazione vincolante di cui all'articolo 252 capoverso 4 LT rientra in quelle previste dal citato disposto di Regolamento. L'ammontare della tassa è stabilito dall'Ufficio esazione e condoni che ne cura pure la riscossione.

Divisione delle contribuzioni
Il coordinatore:

Edy Dell'Ambrogio