

TI_GERICHTE 80.1997.19 vom 9. Januar 1995

TI Tribunale d'appello, 1995-01-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.19_d19950109

FR: TI_GERICHTE 80.1997.19 du 9 janvier 1995

IT: TI_GERICHTE 80.1997.19 del 9 gennaio 1995

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 25.03.1997 80.1997.19 Tessin Camera di diritto tributario 25.03.1997 80.1997.19 Ticino Camera di diritto tributario 25.03.1997 80.1997.19

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00019 Lugano 25 marzo 1997 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 28 gennaio 1997 in materia di: imposta sugli utili immobiliari presentato da: 1. _____, _____ (_____), rappr. da: Prof. _____, _____, 2. _____, _____, rappr. da: Prof. _____, _____, 3. _____, _____, rappr. da: Prof. _____, _____, tutti rappresentati dall'avv. _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Con decisione del 9 gennaio 1995, notificata all'Ufficio dei registri di _____, il Perito distrettuale di _____ accoglieva la richiesta di permuta formulata dal signor _____, di _____. In virtù di tale decisione, venivano modificate le sagome dei mappali n. _____, di proprietà di _____, di _____, e n. _____, di proprietà dell'istante; ai due terreni, che si presentavano in precedenza come strisce allungate, venivano attribuite forme più rettangolari, in modo da favorire l'edificabilità degli stessi, in particolare del fondo dell'istante. Contestualmente, per permettere l'accesso sulla strada cantonale al mappale _____, veniva formata una nuova particella, con il numero _____, di mq 51, in proprietà coattiva. L'Ufficio dei registri iscriveva la suddetta mutazione in data 19 gennaio 1995. 1.2. In data 24 gennaio 1995, _____ donava ai figli _____, _____, e _____ il mapp. _____ e la proprietà coattiva in ragione di un mezzo sul mapp. n. _____. La mutazione veniva iscritta a Registro fondiario il 27 gennaio 1995. 1.3. Con atto pubblico del 1° febbraio 1995, _____, e _____ vendevano ai coniugi _____ e _____ il mapp. _____ e la proprietà coattiva in ragione di un mezzo sul mapp. n. _____, al prezzo di fr. 334'350.-, pari a fr. 300 il mq. L'Ufficio dei registri iscriveva la mutazione il 9 febbraio 1995. 2. 2.1. Con una prima decisione del 26 settembre 1996, l'Ufficio di tassazione di Mendrisio assoggettava all'imposta sugli utili immobiliari la permuta intervenuta tra i signori _____ e _____. Per il calcolo dell'imponibile relativo a _____, l'autorità di tassazione prendeva in considerazione un valore di alienazione pari a fr. 80'400.-, stabilito applicando un valore di fr. 200.- al mq alla parte del mappale 1246 ceduta in permuta da _____ a _____. Quale valore di investimento era adottata la stima ufficiale in vigore 20 anni prima, aumentata dei costi di

acquisto e di vendita. L'imponibile ammontava in tal modo a fr. 75'288.- e l'imposta corrispondente a fr. 2'258.65. 2.2. Con una seconda decisione della stessa data, notificata singolarmente ai tre figli di _____, _____, _____ e _____, l'Ufficio di tassazione assoggettava all'imposta sugli utili immobiliari anche l'utile derivante dall'ulteriore vendita del nuovo mapp. n. _____ ai coniugi _____. Ai fini del calcolo dell'imponibile, il valore di alienazione era rappresentato dal prezzo rogato, pari a fr. 334'350.-. Quanto al valore di investimento, l'autorità aveva invece proceduto ad una suddivisione dei valori: per la superficie di terreno acquistata in occasione della permuta già imposta, applicava il valore di acquisto di fr. 80'400.-; per la rimanente superficie di mq 687, invece, risaliva al valore di stima vigente 20 anni prima. Alla prima frazione di utile, ammontante a fr. 43'024.-, era applicata l'aliquota del 48%, commisurata alla breve durata del possesso; alla seconda frazione di utile, stabilita in fr. 206'117.-, era invece applicata l'aliquota minima del 3%. L'imposta sull'utile immobiliare era dunque commisurata in complessivi fr. 26'835.-, suddivisi fra i tre venditori. 3. Il prof. _____ impugnava, con reclamo del 22 ottobre 1996, per conto dei figli _____, _____ e _____, la seconda decisione del 26 settembre 1996. Contestava in particolare l'assimilazione della permuta alla compravendita; invocava l'applicazione della disposizione relativa al reinvestimento; postulava infine la detrazione dell'onere ipotecario dall'utile. L'autorità fiscale accoglieva in minima parte il reclamo con decisione del 26 dicembre 1996, nella quale rettificava solo il calcolo dell'utile, tenendo conto dell'incidenza della strada coattiva sulla determinazione del valore di alienazione. Quanto alla censura relativa all'imposizione della permuta, l'Ufficio di tassazione si richiamava all'art. 124 cpv. 2 lett. b LT e alla sopravvenuta forza di cosa giudicata della relativa decisione di tassazione. Veniva infine respinta la richiesta di dedurre il debito ipotecario. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____, _____ e _____ contestano l'applicazione dell'aliquota del 48% a parte dell'utile immobiliare conseguito con l'alienazione della frazione della part. n. _____ che proviene dal primitivo mapp. n. _____. A loro avviso, anche se formalmente passata in giudicato, la decisione con cui il loro genitore è stato assoggettato ad imposta per la permuta con il sig. _____, è illegittima, alla luce dell'art. 125 lett. d LT. I ricorrenti ritengono, in secondo luogo, che sia arbitraria la stima di fr. 200.- al mq, stabilita per l'imposizione della permuta, alla luce della vendita del terreno al prezzo di fr. 300.- al mq, valore noto all'autorità di tassazione. A comprova del fatto che il valore del terreno ammontava a fr. 300.- già prima della permuta, i ricorrenti allegano una dichiarazione dell'architetto _____, che aveva fatto un'offerta a loro padre nel corso del 1994. 5. 5.1. Come detto, i ricorrenti contestano in primo luogo la legittimità della decisione con cui il loro padre è stato assoggettato ad imposta per la permuta con il sig. _____, invocando l'applicazione dell'art. 125 lett. d LT. In via subordinata, ritengono arbitraria la stima di fr. 200.- al mq, stabilita per l'imposizione della permuta. L'Ufficio di tassazione, nella decisione su reclamo, non è entrato nel merito della questione dell'imponibilità della permuta in quanto tale, ma si è limitato a opporre ai ricorrenti la sopravvenuta res judicata della relativa decisione. 5.2. Se si esamina, però, il reclamo interposto all'autorità fiscale dal padre dei ricorrenti, per conto di questi ultimi, ci si può chiedere se esso non fosse indirizzato, oltre che contro l'imposizione della compravendita dai fratelli _____ ai coniugi _____, anche contro la tassazione della permuta intervenuta fra il padre e il sig. _____. Infatti, le due decisioni sono state intimate dall'Ufficio di tassazione lo stesso giorno. È vero che in un caso debitore dell'imposta era il signor _____ e nell'altro debitori erano i suoi

figli; tuttavia, il reclamo è stato poi interposto dal padre in nome e per conto dei figli. E, soprattutto, la principale contestazione concerneva proprio l'assoggettamento della permuta all'imposta sugli utili immobiliari.

5.3. Il principio della buona fede è fondamentale nei rapporti fra i cittadini come pure nelle relazioni fra lo Stato e i cittadini. Esso rappresenta un diritto del cittadino, tutelato, secondo la dottrina e la giurisprudenza più recenti, direttamente dall'art. 4 CF (cfr. J.P. Müller, *Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung*, Bern 1991, p. 256; G. Müller, *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, ad art. 4, p. 27; Weber Dürler, *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*, Basilea 1983, p. 53). Le infrazioni dello Stato contro tale diritto possono pertanto essere fatte valere mediante ricorso di diritto pubblico. «Der Grundsatz von Treu und Glauben (ist) auch im formstrengen Prozess zu beachten» (DTF 96 I 524). La giurisprudenza del Tribunale federale, tenendo presente il principio che il giurista applicando le regole di procedura non deve mai dimenticarne la finalità, impone all'amministrazione e all'amministrato certe norme di condotta, valide allorché l'amministrato è coinvolto in una procedura davanti ad un'autorità statale chiamata a prendere una decisione che lo concerne (Egli, *La protection de la bonne foi dans le procès*, in: Bolla/Rouiller [a cura di], *Giurisdizione costituzionale e giurisdizione amministrativa*, Zurigo e Lugano 1992, p. 226). Dal punto di vista formale, le sentenze pronunciate in questa materia fanno riferimento al divieto del diniego di giustizia formale, al divieto dell'eccesso di formalismo, al diritto di essere sentiti, ai principi della buona fede e della proporzionalità, al divieto di arbitrio.

5.4. Nel quadro di tale giurisprudenza, alcune decisioni recenti hanno rimproverato allo Stato, come eccessi di formalismo, di sanzionare con l'irricevibilità i vizi di procedura che avrebbero potuto essere sanati per tempo, allorché l'autorità poteva rendersene conto tempestivamente e segnalarli in tempo utile alla parte interessata. È stato deciso in tal senso con riferimento alla mancanza di sottoscrizione di un ricorso, secondo una prima sentenza nel caso in cui l'autorità si era effettivamente resa conto del vizio (DTF 111 Ia 169), poi secondo una sentenza posteriore in un caso in cui l'autorità poteva e doveva avvedersene (DTF 114 Ia 22). Certo, è difficile stabilire quali vizi possano essere segnalati, in particolare perché, se si tratta di atti da compiere in termini perentori, il merito della controversia è generalmente esaminato dall'autorità di decisione solo dopo la scadenza del termine, sicché si potrà pretendere che l'amministrazione segnali solo i vizi palesi, a meno che l'atto non pervenga all'autorità molto prima della scadenza del termine; bisogna inoltre distinguere se l'amministrato è rappresentato da un professionista o meno (cfr. Egli, *op. cit.*, p. 229).

5.5. In generale, l'autorità non è tenuta ad attirare l'attenzione della controparte sulle norme che essa si accinge ad applicare. Tuttavia, eccezionalmente si può pretendere che informi il cittadino in merito alla norma applicabile, se, in considerazione delle circostanze particolari del caso, questi non aveva motivo di aspettarselo. Il diritto di essere sentito del cittadino gli consente di ottenere questa informazione, per metterlo in condizione di difendersi con cognizione di causa (DTF 115 Ia 94 e 114 Ia 97).

5.6. Tra i doveri dell'autorità indicati dalla giurisprudenza del Tribunale federale rientra anche quello di tollerare la riparazione di vizi non essenziali. L'autorità deve permettere alle parti di riparare, in un termine determinato, certi vizi che possono esserlo, oppure rettificare d'ufficio determinate irregolarità. L'idea di fondo è che il cittadino deve sopportare solo le conseguenze di un vizio grave; tuttavia, le soluzioni trovate dipendono in larga misura dalle circostanze particolari di ogni fattispecie, in particolare dalla legislazione, dalla prassi seguita e dalla situazione personale del cittadino (cfr. Egli, p. 233 ss.). Il TF ha pertanto ritenuto vizi riparabili a cura dell'interessato o

direttamente dell'autorità: · l'uso di una lingua straniera (DTF 106 Ia 306); · una qualificazione giuridica erronea dell'atto (DTF 111 Ia 78); · la designazione inesatta dell'atto impugnato (DTF 102 Ia 94); · una motivazione carente ma comprensibile (DTF 96 I 112); · conclusioni che si intuiscono dal senso dell'atto giuridico (DTF 102 Ia 92, 101 Ia 36, 99 Ia 360, 93 I 211, in cui una "opposizione" è stata trattata come dichiarazione di appello; in una sent. del 1977, poi, un ricorso contro una sentenza di prima istanza è stata considerata come diretta implicitamente anche contro la decisione di seconda istanza); · il mancato rispetto di formalità molto strette da parte di un non giurista (DTF 101 Ia 433); · l'uso di espressioni ingiuriose o sconvenienti; · l'assenza di indicazione circa l'identità di un firmatario (DTF 108 Ia 291); · l'assenza di procura scritta a favore del rappresentante (DTF 104 Ia 404, 94 I 524, 92 I 15); · la mancanza della decisione impugnata come allegato al gravame (DTF 92 I 11) (cfr. Egli , op. cit., p. 234).

5.7. Sempre nell'ambito della giurisprudenza sulla correttezza dei rapporti tra autorità e amministrati, il Tribunale federale ha enunciato il principio che una dichiarazione indirizzata all'autorità deve essere compresa nel senso che, in buona fede, il destinatario deve attribuirle (principio dell'affidamento ; DTF 102 Ia 95). Poiché l'amministrazione ha maggiori cognizioni nelle materie che deve abitualmente trattare, bisogna pretendere da parte sua una maggiore diligenza nell'esame degli atti che le sono sottoposti, specialmente quando sono redatti da profani, in modo tale da attribuir loro un senso ragionevole, senza attenersi alle espressioni inesatte utilizzate (Egli , p. 236).

5.8. Infine, l'autorità deve astenersi da comportamenti equivoci, in particolare conducendo la procedura in un modo illegittimo e atto ad incitare una delle parti a non far valere utilmente i suoi rimedi giuridici (Egli , p. 237).

5.9. Nel suo reclamo del 22 ottobre 1996, in nome e per conto dei figli, il ricorrente affermava espressamente: «La nuova legge sugli U.I... purtroppo ha dei lati perversi quando considera acquisto, anche in modo parziale, allorché si fa capo a una permuta dimenticando che altra legge le favorisce (Raggruppamento e permuta / Titolo II / La permuta Art. 83/1: allo scopo di conseguire un uso del suolo più razionale il proprietario di un fondo può domandare la cessione in permuta del fondo confinante o parte di esso, a condizione che non ne risulti un danno al proprietario di quest'ultimo). Tuttavia l'applicazione della nuova legge U.I. non proibisce di usare una interpretazione che faccia uso del buon senso. Infatti nel caso in discorso si applica alla lettera la legge, cioè la parte di terreno ricevuta dal sig. _____ è considerata come acquisto e non come pari compenso della parte ceduta benché la legge sopra richiamata consideri di pubblica utilità le permuta e il raggruppamento. L'art. 14 del Regolamento d'applicazione della legge sul Raggruppamento e Permuta dei terreni parla addirittura di sussidi statali. ...» Seguono alcune considerazioni sull'inclusione della strada coattiva nel calcolo dell'imponibile, sul preteso reinvestimento dell'utile nell'acquisto di un appartamento a Bellinzona, sulla richiesta di dedurre il debito ipotecario. Infine, il reclamante affermava lapidariamente: «Per concludere: questa permuta non può essere considerata acquisto, per mq. 402, nei confronti dei contraenti _____ poiché non ne è nato maggior valore, anzi preclude la possibilità di costruire due o anche tre case, date le nuove misure del terreno ottenuto. Per tutte queste ragioni si chiede l'annullamento delle tassazioni in discorso e l'applicazione della tassa del 3% trattandosi di un terreno proveniente dagli avi, di sicuro di una proprietà ultra trentennale.» Se si esamina tale reclamo alla luce dei principi poc'anzi illustrati, in particolare del divieto del formalismo eccessivo e del principio dell'affidamento, non vi è dubbio che il nucleo delle censure sia indirizzato contro l'imposizione in quanto tale della permuta avvenuta nel quadro della procedura prevista dalla legge sul raggruppamento e la permuta dei terreni (LRPT). È vero

che l'indicazione introduttiva del reclamo, che menzionava solo l'imposta n. 259.10.118.506 T, e il riferimento alla procura conferitagli dai propri figli, lasciavano indubbiamente concludere che era solo la tassazione dell'utile proveniente dalla vendita a costituire oggetto del ricorso. Non bisogna peraltro dimenticare, in primo luogo, che l'estensore del reclamo, che si designava rappresentante dei figli, era debitore di un'imposta accertata con decisione dello stesso giorno e notificata allo stesso indirizzo; in secondo luogo, che, nella misura in cui contestava il "valore di acquisto" della tassazione dei propri figli, egli indirizzava, almeno implicitamente, le proprie censure anche contro il "valore di alienazione" della propria tassazione, dal momento che, in virtù dell'art. 130 LT, «il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione». In simili circostanze, si ritiene che l'autorità di tassazione sia incorsa in un eccesso di formalismo e che abbia violato il principio dell'affidamento, limitandosi ad introdurre, nella decisione su reclamo relativa alla tassazione della compravendita dai fratelli _____ ai coniugi _____, un paio di frasi, del seguente tenore: «Nel merito si fa osservare che secondo i disposti dell'art. 124 cpv. 2 lett. b LT le permuta sono considerate un trasferimento imponibile. In applicazione di tale disposizione la permuta effettuata in data 19.1.1995 tra _____ e _____ è stata oggetto di imposizione. Le relative tassazioni sono cresciute in giudicato e divenute definitive». 5.10. Alla luce della conclusione cui si è pervenuti, si giustificerebbe il rinvio degli atti all'autorità di tassazione, perché si pronunci nel merito del reclamo di _____.

Poiché, però, per le considerazioni che seguiranno, questa Camera ritiene di poter accogliere nel merito il reclamo in questione, si può rinunciare al rinvio degli atti, per economia di giudizio.

6. Prima di addentrarsi nell'esame della questione delle modalità di imposizione della vendita dell'immobile da parte dei ricorrenti ai coniugi _____, ci si confronta quindi con gli interrogativi posti dall'assoggettamento della permuta _____ all'imposta sugli utili immobiliari.

6.1. Lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un'imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l'imposta grava sull'immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame si configura come imposta reale (Soldini/Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 59).

6.2. L'utile imponibile corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento. Quest'ultimo si compone a sua volta del valore di acquisto e dei costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (art. 129 cpv. 2 LT).

6.3. Adottando la nuova legge tributaria, il legislatore ha deciso di mantenere, come già nella LIMVI, l'espressa menzione dell'imponibilità della permuta. Per l'art. 124 LT, pertanto, la permuta viene imposta come una doppia compravendita con controprestazione in natura (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 83). La lett. d dell'art. 125 LT, che ricalca testualmente l'art. 12 cpv. 3 lett. c LAID (legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei Comuni, del 14 dicembre 1990), introduce delle eccezioni al principio dell'imposizione: vi è infatti differimento dell'imposizione nei casi di «ricomposizione particellare ai fini di un raggruppamento di terreni, di un piano di quartiere, di rettificazione dei limiti di proprietà,

di un arrotondamento dei poderi agricoli, nonché in caso di ricomposizione particellare nell'ambito di una procedura di espropriazione o di un' espropriazione imminente». La formulazione adottata dal Legislatore federale e ripresa da quello cantonale costituisce sostanzialmente la completazione della formulazione della LIMVI, il cui art. 3 cpv. 1 lett. b , differiva unicamente l'imposizione dei trasferimenti di proprietà secondo la legge cantonale sul raggruppamento e la permuta dei terreni. La formulazione scelta dalla LAID era, d'altra parte, già conosciuta da altri Cantoni (p. es., § 161 cpv. 3 lett. e LT-ZH, art. 48 cpv. 1 lett. c LT-SG, § 52 lett. a LT-SZ).

6.4. In tutti i casi di permuta menzionati da tali disposizioni, infatti, si ritiene che non vi sia realizzazione monetaria di un utile. Al contrario, viene in tal modo perseguito un mero miglioramento economico del patrimonio fondiario esistente del proprietario, cioè uno sfruttamento agricolo più conforme allo scopo, un migliore sfruttamento edilizio o un più agevole accesso. Poiché anche la collettività ha un interesse a tale miglioramento della sostanza fondiaria (promozione dell'agricoltura, pianificazione del territorio), si giustifica un trattamento fiscale privilegiato di quelle permuta che perseguono i suddetti scopi. A tale argomento, a favore del riconoscimento di un differimento dell'imposizione, si aggiunge quello che spesso i trasferimenti in questione (raggruppamento dei terreni, piano di quartiere) non avvengono volontariamente (Richner , Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich [Teil 16], in ZStP 1996 p. 22 s.).

6.5. Sul piano cantonale, la procedura di raggruppamento è disciplinata dalla Legge cantonale sul raggruppamento e la permuta dei terreni, del 23 novembre 1970 (LRPT). Il raggruppamento dei terreni è una procedura amministrativa volta ad attuare un nuovo assetto della proprietà fondiaria, più razionale e più economico, di un determinato comprensorio; permette, in particolare, di riunire le particelle sparse, specialmente quelle di piccole dimensioni, di correggere la forma delle particelle che non si prestano o mal si prestano ad un'utilizzazione conforme alla loro destinazione, e di riservare le aree destinate alle opere collettive. Tale istituto si distingue dall'espropriazione solo per il fatto che la proprietà fondiaria non viene sottratta al proprietario in favore della comunità, avendo egli diritto all'attribuzione di terreni della medesima natura e del medesimo valore (DTF 95 I 372; Scolari , Diritto amministrativo - Parte speciale, Bellinzona 1993, p. 427 ss.). Oltre alla procedura di raggruppamento in quanto tale, la LRPT disciplina pure la permuta , che può essere domandata dal proprietario di un fondo confinante, allo scopo di conseguire un uso più razionale del suolo (art. 83 LRPT). Sebbene la legge menzioni espressamente solo il raggruppamento dei terreni, non vi è ragione di escludere dal differimento la cessione in permuta del fondo confinante, disciplinata dal Titolo II della stessa LRPT (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 125; contra Rapporto della Commissione di esperti sul progetto di legge sugli utili immobiliari del 30 marzo 1990, non pubblicato, p. 71; si noti d'altronde che l'esclusione delle permuta, espressamente contemplata dal progetto di detta Commissione, è stata poi stralciata già nel disegno di legge del Consiglio di Stato, che si è uniformato alla LAID). Non diversamente dal raggruppamento dei terreni, infatti, la permuta disciplinata dalla LRPT si fonda sul presupposto del pubblico interesse (Borghi , Giurisprudenza amministrativa ticinese, Bellinzona 1975, n. 816 p. 357; RDAT I-1993 n. 55 p. 148), che invece è totalmente estraneo alla permuta del diritto civile. Tanto è vero che la procedura di permuta ha carattere contenzioso e sfocia in una decisione amministrativa impugnabile con ricorso al Tribunale amministrativo (art. 93 e 94 LRPT).

6.6. Si potrebbe, certo, obiettare che almeno una delle parti della procedura di permuta – precisamente, l'istante – consegue un miglioramento del proprio fondo, che si traduce concretamente in un incremento di valore, a dipendenza dell'accresciuta possibilità di sfruttamento agricolo o edilizio.

L'argomento non pare tuttavia decisivo. In primo luogo, non tiene conto del fatto che lo stesso risultato può scaturire anche dalla procedura di raggruppamento disciplinata dal Titolo I della stessa legge. Ma soprattutto, trascura la circostanza che l'imposta sugli utili immobiliari è stata concepita dal legislatore come un tributo dipendente dal presupposto della realizzazione del guadagno immobiliare (cfr. art. 123 LT: «L'imposta sugli utili immobiliari ha per oggetto i guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili...»). L'incremento di valore di un immobile non dipende infatti da un atto di alienazione: di principio, occorrerebbe allora imporlo, sia che l'immobile sia stato venduto sia che l'immobile continui ad essere posseduto. Senza la realizzazione, tuttavia, l'incremento di valore dell'immobile rappresenta un utile puramente potenziale; solo al momento della realizzazione, il maggior valore si trasforma in un afflusso di patrimonio effettivo e definitivo, nella forma di denaro o di cose o diritti patrimoniali (Ochsner, *Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, Zurigo 1976, p. 79; Courvoisier, *Relation entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers – Etude de droit suisse*, Losanna 1974, p. 22). Colui che rinvia la realizzazione, differisce l'imposizione e beneficia, entro certi limiti, di un prestito gratuito da parte del fisco (Vescovi, *Problèmes théoriques des plus-values immobilières – Le cas particulier de la loi du 17 décembre 1964 au Canton du Tessin*, mémoire, Ginevra 1980, p. 25). La rinuncia ad imporre, nel caso della permuta di cui all'art. 83 ss. LRPT, non è allora molto diversa dalla mancata imposizione in occasione dell'adozione di un piano regolatore che migliori le possibilità edificatorie su di un fondo (cfr. a tale proposito il Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. 4169 del 13 ottobre 1993, p. 77, ove si precisa che non sono imponibili «le plusvalenze pianificatorie che non vengono realizzate mediante trasferimento della proprietà, bensì attraverso lo sfruttamento delle sue possibilità edificatorie»). 6.7. Si osservi, d'altronde, che anche la giurisprudenza degli altri Cantoni tende ad un'interpretazione estensiva dei casi di differimento in esame (cfr. p. es. il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, in StE 1994 B 42.36 n. 4, e la Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Vallese, in StE 1995 B 42.35 n. 2). 6.8. Dalle considerazioni che precedono discende la conclusione che a torto l'Ufficio di tassazione di _____ ha imposto la permuta decisa il 9 gennaio 1995 dal perito distrettuale di _____. La relativa decisione del 26 settembre 1996 è conseguentemente annullata. Le considerazioni dei ricorrenti, in merito al calcolo del valore di alienazione, sulla base della stima di fr. 200.– al mq, possono pertanto essere trascurate. 7. Rimosso l'ostacolo della tassazione della permuta, può essere affrontato il problema dell'imposizione della compravendita intervenuta in data 1° febbraio 1995 fra i fratelli _____, _____ e _____, da un lato, e i coniugi _____, dall'altro. 7.1. Nel caso di alienazione di immobili il cui precedente trasferimento è stato oggetto di tassazione differita secondo l'articolo 125 lettera d, per il valore di acquisto e la durata della proprietà fa stato l'acquisto dell'immobile la cui tassazione è stata differita (art. 128 cpv. 4 LT). Tale disposizione risponde alle peculiarità del caso di differimento in esame, rispetto alle altre fattispecie di imposizione differita. Mentre, infatti, nella maggior parte dei casi di differimento, l'oggetto alienato è identico a quello acquistato a suo tempo, mentre è cambiato l'alienante, nel caso del raggruppamento di terreni delle altre forme di ricomposizione particellare, per contro, è proprio il fondo alienato a non identificarsi più con quello acquistato. Se si applicasse il principio generale, valido per gli altri casi di differimento dell'imposizione, per cui è sempre e solo l'oggetto alienato a costituire la base per l'accertamento dell'utile, ne discenderebbe la conseguenza che l'alienante di un fondo permutato in regime di

differimento sarebbe imposto non solo per l'incremento di valore sorto durante il suo possesso ma anche per quello che fino al momento della permuta si è prodotto a favore del precedente proprietario. In altri termini, l'alienante acquisterebbe l'onere fiscale latente del precedente proprietario, come avviene p. es. nel caso dell'acquisto per successione o donazione. Ma tale non può essere la volontà delle parti né del legislatore. Al contrario, chi permuta terreno e beneficia della proroga dell'imposizione ritiene naturalmente di poter continuare a far valere la propria situazione personale per quanto concerne valore di investimento e durata del possesso. Tanto è vero che una permuta viene conclusa senza conguagli se il valore venale dei fondi corrisponde. Ma se la legislazione fiscale comportasse nel contempo uno scambio degli oneri latenti d'imposta – che potrebbero anche essere ben diversi fra loro – una delle parti interessate dalla permuta dovrebbe poter chiedere un conguaglio all'altra (StE 1993 B 42.35 n. 1; ZStP 1996 p. 66 = StE 1996 B 44.14 n. 1). Dunque, per calcolare il valore di acquisto e la durata della proprietà, in occasione del trasferimento di un immobile acquistato con un trasferimento che aveva beneficiato del differimento dell'imposizione in virtù dell'art. 125 lett. d LT, bisogna risalire all'acquisto di quel fondo che è stato ceduto in permuta dall'alienante. In altri termini, come si esprime il Tribunale amministrativo di Zurigo, si tratta di sommare due utili parziali, relativi a due fondi diversi: da un lato, quello che si riferisce all'oggetto ceduto in permuta, dal momento del suo acquisto fino alla permuta non imposta; dall'altro, quello che si riferisce all'immobile ricevuto in scambio, dal momento della permuta fino al trasferimento imponibile (ZStP 1996 p. 69). 7.2. Nel caso in discussione, dal valore di alienazione di fr. 334'350.– deve pertanto essere dedotto il valore di stima del primitivo mapp. n. 494, in vigore 20 anni prima della vendita (art. 129 cpv. 2 LT). All'imponibile così calcolato si applica l'aliquota del 3%. 8. Il ricorso è conseguentemente accolto. Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, per l'emissione di nuovi conteggi. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.– a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione del 26 settembre 1996, con cui _____ è stato assoggettato all'imposta sugli utili immobiliari, per la permuta del 19 gennaio 1995, è annullata. §§ Le decisioni della stessa data, relative alla compravendita del 9 febbraio 1996, sono riformate nel senso che il valore di acquisto è rappresentato dal valore di stima del primitivo mapp. 494, in vigore 20 anni prima. §§§ Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di Mendrisio, per l'emissione di nuovi conteggi 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. Ai ricorrenti è attribuita un'indennità di fr. 1'000.–, a titolo di ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario: