

TI_GERICHTE 80.2020.113 vom 25. Juni 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-06-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.113

FR: TI_GERICHTE 80.2020.113 du 25 juin 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.113 del 25 giugno 2020

Regeste

Procedura: ricorso, tempestività, notifica per posta APlus, decisione postdatata, buona fede
Imposta sugli utili immobiliari: valore di alienazione, tre fondi acquistati insieme e venduti insieme, prezzi distinti, non compensazione perdite

Erwägungen

E. 0

107'683.-

12'999.-

94'684.-

30%

28'405.20

107'683.-

12'999.-

94'684.-

30%

28'405.20

Part. N.

Valore di alienazione

%

Valore di investimento

Utile imponibile

Aliquota

Imposta dovuta

464'634.-

68.32

453'188

11'446

30%

3'433.80

107'683.-

15.84

105'072

2'611

30%

783.30

107'683.-

15.84

105'072

2'611

30%

783.30

Totale

680'000.-

100

663'332

16'668

5'000.40

Diritto

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

E. 1.1

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli Uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera

confermerà la decisione di irricevibilità.

E. 1.2

Nel caso che qui ci occupa, sebbene su tutte e tre le pagine di cui si compone la decisione sia indicata quale “data di spedizione” quella del 25.6.2020, la stessa è tuttavia stata notificata al precedente rappresentante della contribuente, _____, tramite invio APlus, come risulta dalla stessa decisione in alto a destra (viene indicato il numero di invio APlus). Dalla verifica della data di notifica tramite il sistema di tracciamento della Posta (Track & Trace) risulta che la decisione è in realtà stata notificata già il 23.6.2020. In queste circostanze, il termine di ricorso sarebbe venuto a scadere il 23.7.2020. Il ricorso, presentato unicamente il 27.7.2020 sarebbe in tal caso tardivo. Occorre preliminarmente verificare la tempestività del ricorso.

E. 2.1

L’art. 227 cpv. 1 LT (applicabile in materia di TUI per il rimando posto all’art. 216 LT) stabilisce che il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell’autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notifica, davanti alla Camera di diritto tributario. Tale termine, stabilito dalla legge, è perentorio (art. 192 cpv. 1 LT). Il termine decorre dal giorno successivo a quello della notifica. Se l’ultimo giorno cade in sabato, in domenica o in giorno ufficialmente riconosciuto come festivo, la scadenza del termine è protratta al prossimo giorno feriale (art. 192 cpv. 2 LT). Quando l’invio di un atto avviene per posta, il termine è reputato osservato se la consegna alla posta svizzera è fatta prima della mezzanotte del giorno della scadenza (art. 192 cpv. 3 LT). L’art. 192 cpv. 5 LT precisa che la restituzione in intero del termine è data quando è provato che l’inosservanza del termine è da attribuire a servizio militare, malattia, assenza dal cantone o altri gravi motivi riguardanti il contribuente o il suo rappresentante.

E. 2.2

Una decisione si considera notificata non nel momento in cui il contribuente ne prende conoscenza, bensì il giorno in cui viene debitamente comunicata, cioè nel momento in cui entra nella sfera di competenza del suo destinatario, in modo tale che quest’ultimo possa prenderne conoscenza (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2A.494/2005 del 7 febbraio 2006 consid. 2.1; inoltre RF 67/2012 p. 301 consid. 4.2). Siccome la legge (né quella federale né quella cantonale) non prescrive una determinata forma, l’autorità fiscale non è obbligata a notificare i suoi atti mediante invio postale raccomandato, ma può procedervi anche con lettera semplice (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_430/2009 del 14 gennaio 2010, in RF 65/2010 p. 396 consid. 2.4). Dal profilo giuridico, la differenza fondamentale concerne l’onere della prova circa l’effettiva comunicazione di un atto e la data in cui la stessa ha avuto luogo. Infatti, nel caso della notifica di una decisione con lettera semplice, l’amministrazione deve assumere l’onere della prova in base alla regola dell’art. 8 CCS: questa norma, che ha una portata generale e che si applica sia in diritto privato, sia in diritto pubblico, dispone che ove la legge non stabilisca altrimenti, chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova (DTF 114 III 54, 99 Ib 359).

E. 2.3

Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale, una decisione dell’autorità spedita per lettera raccomandata è notificata al destinatario nel momento della consegna effettiva oppure, se l’invio non è recapitato al domicilio né ritirato alla posta, l’ultimo dei

sette giorni durante i quali rimane depositato presso l'ufficio (DTF 127 I 31 consid. 2a). Questa giurisprudenza si applica nei casi in cui il destinatario doveva attendersi, con una certa probabilità, di ricevere una comunicazione delle autorità, cosa che si verifica ogniqualvolta egli è parte in un procedimento in corso (DTF 130 III 396 consid. 1.2.3). Nel caso di un invio postale tramite "APlus", quest'ultimo si reputa notificato dal suo deposito nella bucalettere oppure nella casella postale del suo destinatario, momento che costituisce il punto di partenza per il calcolo del termine di ricorso (sentenza TF 2C_1021/2018 del 26.7.2019 consid. 4.1.; sentenza TF 8C_754/2018 del 7.3.2019 consid. 7.2.3.; sentenza TF 2C_1059/2018 del 18.1.2019 consid. 2.2.2.).

E. 2.4

In un caso trattato dalla Prima Corte di diritto sociale del Tribunale federale (sentenza 8C_50/2007 del 4.9.2007), concernente una decisione dopo opposizione, inviata per raccomandata il 10.7.2006 dall'Ufficio cantonale ginevrino delle persone anziane, che era tuttavia stata postdatata all'11.7.2006, i Giudici hanno ritenuto che il ricorso, presentato il 13.9.2006 al Tribunale cantonale delle assicurazioni sociali ginevrino, fosse comunque tempestivo. In particolare, i Giudici della Suprema Corte hanno ricordato che, secondo la giurisprudenza, la regola secondo cui colui che, senza sua colpa, è stato impedito di presentare un ricorso nel termine fissato, può richiedere la restituzione di tale termine, costituisce un principio generale del diritto. Tale regola discende dal principio di proporzionalità e dal divieto di formalismo eccessivo. Per impedimento non colpevole di compiere un atto di procedura si intende non solamente l'impossibilità oggettiva oppure la forza maggiore, ma pure l'impossibilità soggettiva dovuta a circostanze personali oppure un errore scusabile. Un errore è scusabile, in particolare, quando discende da un'informazione errata sulla quale l'amministrato avrebbe potuto fondarsi in considerazione delle circostanze, conformemente al diritto alla tutela della buona fede. L'interessato non può prevalersi dell'errore scusabile, nel caso in cui avrebbe dovuto riconoscere il carattere erroneo dell'informazione data dall'amministrazione prestando l'attenzione ragionevolmente esigibile. Tali principi valgono ugualmente quando l'informazione erronea non concerne ad esempio i rimedi giuridici in quanto tali (autorità di ricorso, mezzo d'impugnazione, termine di ricorso), bensì le circostanze pertinenti per l'utilizzo di tali vie di ricorso. La giurisprudenza ha ammesso che, per calcolare il termine di ricorso, il destinatario di una decisione possa, in linea di principio, fondarsi sulla data alla quale quest'ultima è stata adottata e considerare, in buona fede, che la stessa non abbia potuto essergli spedita prima di questa data. Se, tenendo conto del termine di spedizione dell'invio tramite la Posta svizzera, il termine di ricorso è stato mancato di un giorno perché la decisione è stata postdatata di un giorno, l'errore è scusabile. Nella fattispecie esaminata, secondo il TF, nel caso concreto la ricorrente aveva considerato, a ragione, che una decisione spedita per raccomandata l'11.7.2006, e che era stata oggetto di un invito a ritirare l'invio all'ufficio postale competente, non potesse essere stata ritirata prima del 13.7.2006.

E. 2.5

In una sentenza più recente, i Giudici di Mon Repos hanno invece stabilito che il ricorso fosse tardivo, nonostante la presenza di una decisione antidata (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018, in StR 73/2018 p. 360). Nel caso giudicato, si trattava di una decisione di tassazione su reclamo trasmessa tramite invio raccomandato al rappresentante (un fiduciario diplomato) di una coppia coniugata, il 24.11.2014. Le decisioni portavano tuttavia impressa la data del 10.12.2014. Veniva inoltre riportata la data del termine per presentare ricorso,

scadente il 9.1.2015. Sempre rappresentati dal fiduciario, il 6.1.2015, i coniugi presentavano ricorso alla Commissione di ricorso bernese. Il tribunale bernese ha dichiarato irricevibile il ricorso, siccome tardivo. L'Alta Corte svizzera, adita dai ricorrenti, ha riconosciuto che l'indicazione errata del termine di ricorso costituisca un vizio procedurale, motivo per il quale si doveva applicare per analogia la giurisprudenza dello stesso Tribunale federale in ambito di indicazioni errate in materia di vie di ricorso, secondo la quale la parte interessata non deve subire alcuno svantaggio in applicazione delle norme sulla buona fede. La sentenza in questione sottolinea tuttavia che questa giurisprudenza è subordinata alla condizione che la parte interessata non abbia notato l'errore e che non avrebbe dovuto notarlo se avesse prestato la dovuta attenzione. Solo una grave negligenza procedurale di una parte può far venir meno la tutela della buona fede. Inoltre, la protezione del legittimo affidamento viene meno solo se il difetto nell'indicazione del diritto di ricorso sarebbe stato evidente per l'interessato o il suo rappresentante semplicemente consultando la disposizione procedurale pertinente (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018 consid. 2.3). Nel caso in questione, l'insieme degli elementi, tra i quali l'incoerenza tra il momento dell'invio raccomandato, la data apposta sulla decisione e l'indicazione del termine di ricorso, erano tali per cui il rappresentante non poteva più invocare la tutela del principio della buona fede. Tutti questi aspetti facevano apparire il comportamento del rappresentante, in relazione all'inoltro tardivo del ricorso, come negligente. La semplice consultazione della legge sarebbe stata sufficiente per stabilire che, per l'inizio della decorrenza del termine, era determinante la data di notifica della decisione e non la data stampata sulla stessa. Da un avvocato ci si può attendere che noti l'errore e che reagisca di conseguenza. La Suprema Corte ha ammesso che non si potesse escludere che per l'allora rappresentante dei contribuenti, che era un contabile diplomato (e come tale probabilmente meno esperto di un avvocato sulla procedura), la differenza tra la data stampata sulla decisione e la data in cui era stata notificata non fosse altrettanto evidente. Il rappresentante avrebbe comunque dovuto porsi delle domande, vista la notevole discrepanza tra la notifica della decisione su reclamo e la durata del termine di ricorso secondo l'indicazione contenuta nella decisione (30 giorni) e la data finale del termine di ricorso stampata sulla decisione (46 giorni). Non era del tutto inimmaginabile che a causa di un motivo di sospensione del termine, il termine potesse essere più lungo. Tuttavia, l'esistenza di un motivo di sospensione del termine e il fatto che il termine di ricorso fosse quindi più lungo non poteva essere presunto alla leggera. Anche se l'esistenza di un motivo di sospensione del termine è presunto, uno dei doveri elementari di ogni rappresentante di una parte - e quindi anche del rappresentante processualmente inesperto - consiste nel raggiungere la certezza dell'esistenza del presunto motivo di sospensione del termine. Nel caso giudicato dal TF, l'allora rappresentante aveva fatto semplicemente affidamento sul termine stampato per la presentazione del ricorso, anche se implicava un termine effettivo significativamente più lungo del termine legale, senza procedere agli accertamenti necessari. Il fatto che il rappresentante avesse ommesso di chiarire perché un termine significativamente più lungo di quello stabilito dalla legge avrebbe dovuto essere applicato, è stato la causa diretta dell'inoltro tardivo del ricorso (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018 consid. 2.4.3). Motivo per il quale il TF ha considerato che la grave negligenza del rappresentante dei contribuenti non potesse permettere di appellarsi alla tutela del principio della buona fede. Il TF ha così confermato la decisione dei giudici bernesi che avevano ritenuto il ricorso tardivo.

E. 2.6

Come visto, nel caso di specie la decisione dopo reclamo, datata 25.6.2020, è stata notificata al precedente rappresentante della contribuente martedì 23.6.2020. I documenti e la decisione sono poi stati trasmessi alla _____ per il tramite dell'avv. _____, la quale ha fatto riferimento alla decisione del 25.6.2020, per un'eventuale assunzione del mandato. La _____ ha poi fatto ricorso, nel termine di 30 giorni dalla data stampata sulla decisione. Secondo il testo della legge il termine di ricorso di 30 giorni stabilito all'art. 227 cpv. 1 LT decorre a partire dalla notifica della decisione: nel caso di specie essendo la decisione stata recapitata tramite invio APlus (cfr. decisione, numero d'invio in alto alla pagina 1 sulla destra), il rappresentante della ricorrente avrebbe dovuto verificare la data della notifica, immettendo semplicemente il numero dell'invio, indicato sulla decisione stessa, nel sistema di tracciamento (Track & Trace) sul sito internet della Posta (sentenza 8C_754/2018 del 7.3.2019 consid. 7.2.2. e 7.2.3.). La rappresentante della contribuente sostiene tuttavia di aver fatto affidamento sulla "data di spedizione", indicata su tutte e tre le pagine della decisione. Tale indicazione poteva effettivamente lasciar intendere che la stessa fosse stata spedita il 25.6.2020 e che quindi non potesse essere stata notificata prima di tale data. Ora, la ricorrente era rappresentata sia nella procedura di reclamo sia in quella di ricorso. Adirittura, il rappresentante attuale ha ricevuto il mandato tramite un avvocato. Pur ammettendo che l'indicazione della "data di spedizione" fosse errata, in quanto la decisione era effettivamente stata spedita il 22 giugno 2020, un professionista avrebbe facilmente potuto constatare l'errore in questione e stabilire che la data effettiva della notificazione della decisione era il 23 giugno 2020. Una negligenza da parte di chi ha agito in nome e per conto della contribuente è pertanto innegabile. Dall'altra parte, è vero che la discrepanza fra la "data di spedizione" impressa sulla decisione (25.6.2020) e quella effettiva (22.6.2020) non assumeva le proporzioni che aveva invece avuto nel caso su cui il Tribunale federale si è pronunciato l'11 gennaio 2018 (v. supra, consid. 2.5). In questa prospettiva, la fattispecie si avvicina a quella su cui il Tribunale federale si è pronunciato il 4.9.2007, considerando scusabile l'errore in cui era incorso il destinatario di una decisione spedita per raccomandata l'11.7.2006, ma che era stata postdatata di un giorno (v. supra, consid. 2.4).

E. 2.7

La questione della tempestività del ricorso può in ogni caso essere lasciata aperta. Come si vedrà di seguito, nel merito il ricorso si rileva infatti infondato. Nell'indicazione dei rimedi giuridici, l'autorità fiscale deve peraltro fare il possibile per evitare di indurre in errore i contribuenti. Nella maggior parte dei casi, le sue decisioni vengono notificate per posta B, ragione per cui la prassi consistente nel postdarle trova una sua giustificazione. Quando tuttavia procede all'invio tramite posta APlus, è auspicabile che faccia figurare la data di spedizione effettiva. II. Nel merito

E. 3.1

La ricorrente lamenta anzitutto una violazione del diritto di essere sentita, in relazione alla motivazione della decisione. Nella decisione su reclamo, l'autorità fiscale non avrebbe preso in considerazione gli argomenti relativi alla violazione del principio di congruenza, come neppure la proposta di calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, esposta in sede di reclamo.

E. 3.2

A tale riguardo si deve ricordare che adita dal contribuente con reclamo, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 prima frase LT) e la decisione deve essere motivata (art. 208 cpv. 2 LT; cfr. Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 422). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: pertanto, di regola, la sua violazione comporta l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a; 118 Ia 17 consid. 1a). L'art. 29 Cost. fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste adottati. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (DTF 111 Ia 1, cons. 3a; 107 Ia 248, cons. 3a; 105 Ib 248/9, cons. 2a; Imboden/Rhinow , Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basilea 1986, Vol. I, n. 85 B III a, p. 535; Känzig/Behnisch , Direkte Bundessteuer, 2^a ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249). La motivazione deve in altri termini consistere nell'esposizione della fattispecie ed in una motivazione giuridica, dalla quale risulta su cosa si fonda il dispositivo della decisione: solo in tal modo, infatti, il contribuente è in condizione di motivare il suo ricorso e l'autorità di ricorso di sottoporre a verifica la decisione stessa (Känzig/Behnisch , op. cit., p. 249; inoltre sentenza CDT n. 80.2002.205 del 5 agosto 2003, in: RtiD I-2004 n.19t).

E. 3.3.1

Ora, i motivi che hanno indotto l'autorità fiscale a respingere il reclamo sono chiaramente evincibili dalla decisione impugnata: in particolare l'UT ha ritenuto che fosse applicabile alla fattispecie l'art. 131 LT, non trattandosi di una vendita ad un prezzo complessivo di più fondi, ma al contrario essendo stato fissato un singolo prezzo per ogni immobile. Motivo per il quale non vi era alcuna possibilità di scostarsi da quanto indicato dall'atto pubblico.

E. 3.3.2

In merito al principio di congruenza, la Divisione delle contribuzioni, nelle proprie osservazioni del 15.10.2020, indica che “ (...) il prezzo di vendita, rivelatosi poi eccessivo, del fondo RFD _____ dalla nonna alla nipote in CHF 600'000 risiede probabilmente nel fatto che il trapasso di fondi agricoli tra discendenti e ascendenti non soggiace ad autorizzazione. Tuttavia l'autorità fiscale non poteva e non può ora discostarsi da quanto indicato nel rogito ”.

E. 3.4

Diversamente dall'opinione della ricorrente, non si ravvisa, nel caso di specie alcuna violazione del suo diritto di essere sentita. In merito all'asserita violazione del principio di congruenza, l'autorità fiscale si è comunque espressa nelle osservazioni al ricorso, sanando la mancata argomentazione esposta in sede di reclamo. Dalla decisione si possono capire in maniera distinta gli argomenti che hanno portato l'autorità fiscale a confermare la propria decisione.

E. 4.1

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; DTF 143 II 382).

E. 4.2

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). La regola è pertanto che sia preso in considerazione il prezzo pagato dal venditore per diventare proprietario dell'immobile poi alienato. L'eccezione, prevista dal capoverso 2, vale solo per i casi in cui la proprietà ha avuto una durata superiore a venti anni, nel qual caso l'alienante può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (sentenza CDT 80.2014.148 del 29.7.2014, consid. 2.1.).

E. 4.3

Il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, il prezzo risultante dai pubblici registri (art. 130 LT). Il valore di alienazione è quello risultante dall'atto notarile o dalla contrattazione (art. 131 cpv. 1). Eventuali prestazioni valutabili in denaro o apporti risultanti da trasferimenti tra società e azionisti o persone vicine sono considerati nella determinazione del valore di alienazione (art. 130 cpv. 2). Per quanto attiene al valore di alienazione, la legge tributaria pone, come primo criterio di determinazione del valore di alienazione, il riferimento al valore risultante dall'atto notarile. All'atto pubblico la legge attribuisce un'efficacia probatoria superiore (art. 9 CC). Il contribuente può allora pretendere che per il calcolo dell'utile ci si fondi su tale valore; tuttavia l'autorità fiscale può provare che il prezzo indicato nel rogito non corrisponde al prezzo pattuito per il trasferimento della proprietà sull'immobile, per il fatto che sono state convenute o effettuate altre prestazioni particolari (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 210).

E. 4.4

Ai fini del calcolo dell'imposta viene applicata un'aliquota variabile tra il 31% e il 4% a seconda della durata della proprietà sul fondo alienato (art. 139 LT); per il calcolo della durata della proprietà è determinante il precedente trasferimento (art. 128 cpv. 2 LT).

E. 5.1

La ricorrente chiede che l'imposta sia calcolata applicando l'art. 137 LT, secondo cui, se un immobile acquistato assieme ad altri per un valore globale è alienato separatamente, il valore di acquisto è ripartito proporzionalmente al valore commerciale dei singoli immobili.

In sostanza l'insorgente chiede di fare astrazione dai valori risultanti dagli atti pubblici, argomentando che ciò sarebbe conforme al principio di congruenza. Propone altresì un suo calcolo per determinare l'utile imponibile, stabilendolo in fr. 16'668.-.

E. 5.2.1

La norma dell'art. 137 LT concerne, come emerge dal testo, solo un caso particolare di alienazione parziale, ovvero il trasferimento di un fondo che era stato acquistato assieme ad altri per un prezzo globale (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 308). Nel caso che qui ci occupa, non vi sono tuttavia le condizioni perché possa trovare applicazione tale norma: dall'analisi dei due istromenti pubblici emerge chiaramente che i prezzi dei tre fondi sono stati fissati singolarmente. Infatti, al punto 3 del rogito del notaio _____ del 16.2.2017 il prezzo è stato fissato come segue: · part. _____ RFD _____: fr. 600'000.-; · part. _____ RFD _____: fr. 5'000.-; · part. _____ RFD _____: fr. 5'000.-. Nell'atto pubblico del notaio _____ del 9.3.2018 il prezzo dei singoli fondi è stato fissato come segue: · part. _____ RFD _____: fr. 464'634.-; · part. _____ RFD _____: fr. 107'683.-; · part. _____ RFD _____: fr. 107'683.-.

E. 5.2.2

Poco importa che, nell'ambito della procedura dinanzi all'ARP, il prezzo di vendita dei tre immobili sia stato fissato in maniera complessiva. Ciò che è determinante è quanto risulta dai rogiti notarili, come ha correttamente stabilito l'autorità fiscale: nel caso di compravendite il prezzo di acquisto concordato funge da base per il calcolo dell'utile. Nel caso degli immobili, di norma, il prezzo è quello che risulta dai rogiti notarili (Zwahlen/Nyffenegger , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum StHG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 54 ad art. 12 LAID; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt , Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurigo 2021, n. 74, p. 338).

E. 5.3.1

RI 1 specifica che la differenza del prezzo attribuito ai singoli mappali è dipesa dal fatto che la transazione iniziale tra lei e la nonna sarebbe avvenuta nell'ambito di trattative private, mentre la successiva operazione immobiliare sarebbe stata vincolata, a livello di prezzo del mapp. _____ RFD _____, ad una decisione dello Stato. Chiede pertanto di applicare alla fattispecie il principio di "congruenza".

E. 5.3.2

Secondo il "principio di congruenza" l'imposizione degli utili immobiliari si fonda sul principio della "situazioni comparabili". Valore di investimento e valore di alienazione devono cioè riferirsi allo stesso immobile, dal punto di vista delle dimensioni e del contenuto. Incrementi o diminuzioni della sostanza immobiliare, causati da eventi naturali oppure da prestazioni del proprietario o di altre persone, devono essere presi in considerazione al fine di ottenere delle "situazioni comparabili". Il prezzo di acquisto pagato per un certo immobile può dunque essere contrapposto al prezzo ottenuto con l'alienazione dello stesso fondo, solo se il complesso di cose e diritti di cui è costituito il fondo non ha subito alcuna modificazione durante il possesso, se cioè il complesso esistente al momento della vendita è congruente con quello al momento dell'acquisto (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 182; Zwahlen/Nyffenegger , op. cit., n. 45 ad art. 12 LAID).

E. 5.4.1

Non si vede come l'applicazione al caso concreto del principio di congruenza possa comportare una deroga alle modalità di calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, basate sui rogiti notarili. Il problema risultante dalla differenza di prezzo del mapp _____ RFD _____ è da ricercarsi esclusivamente nel fatto che, essendo un fondo agricolo, con una dimensione superiore ai 2500 mq, la seconda vendita abbisognava dell'autorizzazione della Sezione dell'agricoltura. Il prezzo non esorbitante fissato dall'autorità statale (non contestato) del mapp. _____ RFD _____ era minore rispetto a quello fissato nella trattativa precedente (avvenuta tra nonna e nipote ed esente da autorizzazione in applicazione dell'art. 62 LDFR). Da qui la decisione di imputare la differenza di prezzo pattuito con gli acquirenti sugli altri mappali: ciò che ha generato un utile considerevole per i mapp. _____ e _____ mentre una perdita per la vendita del mapp. _____ RFD _____.

E. 5.4.2

In passato in Svizzera il mercato immobiliare non conosceva particolari restrizioni o vincoli di diritto pubblico in relazione alla contrattazione del prezzo di compravendita di fondi agricoli (un'eccezione si era avuta durante il periodo 1940-1953). Per questi fondi valeva dunque il principio della libera pattuizione del prezzo, come per qualsiasi altra compravendita di immobili. La LDFR ha apportato in quest'ambito un drastico cambiamento, introducendo un sistema di sorveglianza dei prezzi al quale non soggiacciono comunque tutti i sedimi agricoli, ma soltanto quelli che per estensione rientrano nel campo di applicazione della legge medesima e di cui si è detto in precedenza. A partire dal 1° gennaio 1994 in materia di fondi agricoli si sono dunque venuti a formare due mercati ben distinti: nel primo i valori delle compravendite possono essere convenuti liberamente come in passato, nel secondo i prezzi sottostanno invece alle limitazioni previste dalla LDFR e vengono pertanto controllati dall'ente pubblico. Scopo della legge è evidentemente quello di contenere il rialzo delle quotazioni dei terreni che meglio si prestano allo svolgimento di attività rurali, onde prevenire l'eccessivo indebitamento del suolo agricolo e favorire il ceto contadino nell'acquisto di aziende e poderi agricoli, escludendo dal mercato gli investitori di capitali e gli speculatori (cfr. FF 1988 III p. 831; sentenza TRAM n. 52.1997.143 del 28.1.1998, consid. 3.1).

E. 5.4.3

Chiunque intende acquistare un'azienda agricola o un fondo agricolo deve ottenere un'autorizzazione da parte della competente autorità cantonale (art. 61 cpv. 1 e 80 legge federale sul diritto fondiario rurale del 4 ottobre 1991 [LDFR; RS 211.412.11]), autorizzazione che viene rilasciata solo se, cumulativamente, il prezzo pattuito non è esorbitante e l'acquirente è un coltivatore diretto (cfr. art. 63 LDFR) (salvo le eccezioni previste dall'art. 64 LDFR). Il prezzo d'acquisto massimo fissato per legge (art. 66 in relazione all'art. 63 comma 1 lettera b LDFR) rappresenta una limitazione voluta della garanzia della proprietà prevista dall'art. 26 Cost. (sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, VR.2015.00002 del 23.6.2016, consid. 2.4.)

E. 5.4.4

All'art. 9 del Regolamento cantonale sul diritto fondiario rurale e sull'affitto agricolo (RL 911.110) viene indicato, al capoverso 1, che la Sezione dell'agricoltura tiene una statistica dei prezzi pagati per le aziende e i fondi agricoli per i quali si applica la LDFR giusta l'art. 2 della legge stessa. Il capoverso 2 stabilisce che la statistica è determinante per stabilire il

prezzo di acquisto esorbitante. In molti Cantoni è possibile consultare già da internet delle tabelle per zone relative ai prezzi non esorbitanti: ad esempio il Canton Friburgo ha pubblicato una mappa del Cantone con indicati i prezzi, ed è consultabile al sito internet https://www.fr.ch/sites/default/files/contens/afc/_www/files/pdf94/prix-licites-20171.pdf (visualizzato il 7.4.2021). Anche ad esempio il Canton Ginevra fissa sul sito internet della Commission foncière agricole i prezzi massimi per i terreni agricoli (<https://www.ge.ch/droit-foncier-rural-bail-ferme-agricole/droit-foncier-rural>, consultato il 7.4.2021). La Commissione in questione è altresì competente per effettuare delle stime sul cosiddetto “ prix licite ” dell’art. 66 LDFR. Il Tribunale federale in due sentenze del 2015 si è chinato sulla metodologia da applicare per stabilire il prezzo non esorbitante: la 2C_234/2015 del 19.8.2015 e la 2C_46/2015 del 9.7.2015)

E. 5.5.1

Ritornando al caso in esame, in applicazione dell’eccezione prevista all’art. 62 LDFR, per il trapasso del mapp. _____ RFD _____ tra nonna e nipote non era necessaria l’autorizzazione della Sezione dell’agricoltura (sentenza TF 5A_817/2009 dell’11.2.2010). Le parti hanno quindi fissato un prezzo di vendita, senza preventivamente rivolgersi alla Sezione dell’agricoltura per ottenere una decisione di accertamento del prezzo non esorbitante da attribuire al mapp. _____ RFD _____ (sentenza TF 2C_999/2015 del 29.5.2017 consid. 1.1.). Ciò sarebbe stato tuttavia, opportuno in vista di una rivendita a terzi del mappale, posta in seguito la necessità dell’autorizzazione della Sezione dell’agricoltura.

E. 5.5.2

Non risulta dagli atti su quale base nonna e nipote si siano accordate per il prezzo complessivo di fr. 610'000.- e, nel rogito del notaio _____), abbiano poi attribuito al solo mapp. _____ RFD _____ il valore di fr. 600'000.-. Si rileva comunque che l’offerta di acquisto per l’importo di fr. 610'000.- di RI 1 è stata addirittura superiore al valore peritale, da quanto risulta dal verbale ARP del 27.1.2017. Tuttavia, non si poteva non prendere in considerazione l’eventualità che successivamente il mapp. _____ RFD _____ potesse essere venduto a terzi, dovendo in tal caso sottostare all’autorizzazione alla Sezione dell’agricoltura e alla conseguente fissazione di un prezzo non esorbitante ai sensi dell’art. 66 LDFR. Ciò che avrebbe poi potuto comportare anche un eventuale minor prezzo del mapp. _____ RFD _____, come di fatto è poi stato il caso. È stata proprio l’iniziale scelta di non far accertare il prezzo non esorbitante del mapp. _____ RFD _____ ad aver poi “obbligato” le parti, per mantenere inalterato il prezzo di vendita di fr. 680'000.-, a suddividere la restante parte del prezzo pattuito sugli altri due fondi, cosa che ha generato un utile molto importante. Così facendo, è stata peraltro “svuotata” di senso la decisione della Sezione dell’agricoltura ed aggirato lo scopo prefissato dalla LDFR. Non è pertanto stato violato, come preteso dalla ricorrente, il principio di congruenza.

E. 5.6.1

L’autorità fiscale ha proceduto correttamente, secondo il principio della “ gesonderten Gewinnermittlung ” (ossia il principio della determinazione separata degli utili): l’utile e il periodo di proprietà sono pertanto stati determinati separatamente per ciascuno degli immobili venduti, nonostante la transazione sia avvenuta in un unico momento nello stesso atto pubblico. Questo è l’unico modo per poter garantire che gli utili realizzati a corto

termine siano imposti più gravemente, come previsto dall'art. 12 cpv. 5 LAID, norma quadro per i Cantoni. Tale principio rimane applicabile anche nel caso in cui più fondi oppure più unità di proprietà per piani vengano acquistate separatamente ma poi rivendute come un'unità in un'unica operazione di acquisto allo stesso acquirente (ovvero casi di cessione complessiva). In questo caso c'è solo un cambio di proprietà e il guadagno realizzato in occasione di questo unico cambio di proprietà costituisce l'oggetto dell'imposta (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt , op. cit., n. 196 e 197).

E. 5.6.2

Ci si sarebbe semmai potuti interrogare sulla possibilità di applicare al caso di specie il principio della compensazione delle perdite previsto dall'art. 134 cpv. 4 LT, che rappresenta una deroga al principio dell'accertamento separato dell'utile (in merito Soldini/Pedroli , p. 270 e segg.) Secondo tale norma, la possibilità di compensare le perdite e gli utili derivanti da alienazioni di quote di comproprietà o di proprietà per piani di un unico immobile oppure di case a schiera facenti parti di un unico complesso immobiliare, è data a condizione che si riferiscano alle alienazioni avvenute entro l'anno dal rilascio del permesso di abitabilità anche parziale. Per la determinazione delle perdite compensabili l'autorità fiscale stabilisce d'ufficio il valore di alienazione quando il prezzo indicato dalle parti è manifestamente inferiore al valore reale. Le perdite compensate non possono essere fatte valere nell'imposta ordinaria sul reddito e sull'utile. Nella fattispecie sub judice non è possibile attuare alcuna compensazione delle perdite, siccome la transazione immobiliare non rientra in alcuno dei casi menzionati all'art. 134 cpv. 4 LT.

E. 5.7

Ora nel caso che qui ci occupa, l'UT ha correttamente applicato il principio della “ gesonderten Gewinnermittlung ” stabilendo, per ciascun fondo l'utile imponibile, sulla base dei rogiti notarili, e ripartendo proporzionalmente i costi di investimento indicati dalla contribuente.

E. 6.1

La ricorrente si duole poi della violazione della garanzia della proprietà (imposta confiscatoria) (art. 26 Cost.) nonché della violazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.).

E. 6.2.1

In virtù dell'art. 26 cpv. 1 Cost. la proprietà è garantita. Secondo costante giurisprudenza, in ambito fiscale, questo diritto non va oltre al divieto di un'imposizione confiscatoria. Una pretesa fiscale non deve pregiudicare l'essenza stessa della proprietà privata (art. 36 cpv. 4 Cost). Spetta al legislatore preservare la sostanza del patrimonio del contribuente e lasciare a quest'ultimo la possibilità di costituirne uno nuovo. Per determinare se un'imposizione ha un effetto confiscatorio, la sola aliquota d'imposta espressa in percentuale non è decisiva. Bisogna esaminare l'onere che rappresenta l'imposizione su un periodo abbastanza lungo, facendo astrazione dalle circostanze straordinarie. A tal fine bisogna prendere in considerazione l'insieme delle circostanze concrete, la durata e la gravità del pregiudizio così come anche il cumulo con altre tasse o tributi e la possibilità di trasferire l'onere contributivo su altre persone. Il Tribunale federale ha stabilito che l'essenza della proprietà privata non viene toccata se, durante un breve periodo, il reddito a disposizione del contribuente non è sufficiente per far fronte all'onere fiscale, senza intaccare la sostanza (sentenze del TF n. 2C_826/2015 del 5.1.2017 consid. 5; n. 2C_277/2008 del 26.9.2008

consid. 4.1.).

E. 6.2.2

Nella sentenza 2P.84/1991 del 7.6.1993, i giudici del Tribunale federale hanno riconosciuto, in una fattispecie in cui un utile immobiliare era stato sottoposto a un'imposizione complessiva che andava oltre l'85%, che la stessa fosse certamente molto gravosa. Ha tuttavia negato che fosse stato violato l'art. 26 Cost., perché a tal fine sarebbe necessario che la percezione di un pubblico tributo impedisca durevolmente la costituzione di un nuovo patrimonio. È invece insufficiente un'imposizione particolarmente elevata di durata limitata.

E. 6.2.3

Nella fattispecie sub judice, va ricordato che l'ammontare dell'imposta, che l'insorgente considera confiscatorio, è costituito dalla somma delle imposte dovute per l'alienazione di tre distinti oggetti, uno dei quali è stato venduto in perdita. L'imposta sugli utili immobiliari relativa alle part. n. _____ e _____ ammonta a fr. 28'405.20, pari al 30% dell'utile imponibile, e non si vede come possa considerarsi confiscatoria. La sproporzione dell'imposta dovuta (fr. 56'810.40) rispetto all'utile immobiliare conseguito (fr. 16'668.–) dipende dal fatto, già rilevato, che la legge tributaria non ammette la compensazione degli utili conseguiti con la vendita delle part. n. _____ e _____ con la perdita scaturita dall'alienazione della part. n. _____. La circostanza, poi, che la ricorrente abbia venduto in perdita il fondo più pregiato e abbia invece conseguito utili rilevanti con la cessione degli altri due terreni è stata determinata dalla configurazione della compravendita immobiliare, che come visto, così come impostata, ha di fatto svuotato di senso la decisione della Sezione dell'agricoltura in relazione al prezzo non esorbitante attribuito al mapp. _____ RFD _____. I contraenti hanno infatti trasferito sui fondi meno pregiati la quota del prezzo, relativo al mapp. _____, che l'autorità competente avrebbe considerato esorbitante. In queste circostanze, non si ravvisa una violazione dell'art. 26 Cost. Come visto è peraltro insufficiente un'imposizione particolarmente elevata di durata limitata, se non viene impedita in maniera durevole, con questa imposizione, la costituzione di un nuovo patrimonio.

E. 6.3.1

Come indicato in precedenza, RI 1 censura altresì la violazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Secondo tale principio (previsto all'art. 127 cpv. 2 Cost.), ogni persona deve partecipare ai costi finanziari dello Stato a seconda dei suoi mezzi. Questo presupposto implica che i contribuenti che si trovano nella medesima situazione economica devono sopportare un carico fiscale uguale. Se all'inverso sono in situazioni di fatto differenti, che hanno delle ripercussioni sulla loro capacità economica, nell'accertamento del loro carico fiscale bisogna tenerne conto e lo stesso deve essere adattato di conseguenza (sentenza TF 2C_277/2008 del 26.9.2008 consid. 4.1 con riferimenti).

E. 6.3.2

Come ha ripetutamente affermato il Tribunale federale, per la determinazione dell'utile e per il calcolo dell'imposta, l'imposta sugli utili immobiliari è concepita in modo tale che ci si basi esclusivamente sull'immobile alienato, sul ricavo così ottenuto e sui relativi costi di investimento (imposta reale). È pertanto determinante la plusvalenza conseguita, cioè la differenza fra il prodotto dell'alienazione e le spese di investimento (art. 12 cpv. 1 LAID),

senza tener conto della capacità contributiva complessiva o della rimanente situazione del contribuente. E quindi connaturato al sistema che l'utile in capitale proveniente dall'alienazione di immobili sia imposto con criteri diversi rispetto agli altri utili in capitale, di carattere non immobiliare (sentenza 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 consid. 3.1). In una sentenza del 9 aprile 2009 (n. 2C_799/2008), la Suprema Corte si è confrontata con la censura di un ricorrente, che sosteneva l'incompatibilità con l'art. 127 cpv. 2 Cost. della normativa del Canton Obvaldo, che non consentiva di compensare la perdita derivante da una vendita immobiliare con l'utile proveniente da un'alienazione avvenuta lo stesso anno. Ricordato che, ancora nel 2003 aveva negato l'incostituzionalità della mancata compensazione delle perdite nell'ambito di un'imposta reale come l'imposta sugli utili immobiliari (sentenza 2P.75/2003 del 1° settembre 2003 consid. 4, in StE 2004 B 44.13.7 n. 18), ha poi ricordato che in seguito aveva tuttavia attribuito maggior peso al principio di capacità contributiva, in relazione con il divieto di doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.) (DTF 133 I 19; 132 I 220; 131 I 249 e 285). Ha tuttavia sottolineato che questa giurisprudenza non ha nulla a che vedere con la questione come i Cantoni debbano disciplinare l'imposta sugli utili immobiliari. Infatti, la stessa si fonda sul divieto di discriminazione, che è un corollario del divieto della doppia imposizione, e concerne perlopiù la compensazione delle perdite aziendali. I giudici federali hanno pertanto escluso che tale giurisprudenza potesse essere semplicemente ripresa in relazione alle perdite relative a un immobile privato (sentenza n. 2C_799/2008 consid. 4).

E. 6.3.3

Anche nel caso in discussione, la ricorrente è stata assoggettata a tre distinte imposte, di carattere reale, in relazione alla vendita di altrettanti fondi. Il fatto che il diritto cantonale non consenta la compensazione di utili e perdite, relativi a diversi fondi, anche se può apparire problematico, non comporta una violazione del principio di capacità contributiva. Del resto, come già ricordato, l'importante utile generato dalla transazione è dipeso dal fatto che la contribuente ha voluto compensare il minor valore del mapp. _____ RFD _____, imputandolo sui mapp. _____ e _____ RFD _____ o che aveva acquistato per fr. 5'000.- ciascuno e rivenduti per fr. 107'683.- ciascuno. In applicazione della " gesonderten Gewinnermittlung ", il cospicuo aumento di valore dei due fondi, ha fatto sì che l'utile realizzato fosse importante, non potendosi inoltre compensare la perdita subita invece dall'altro fondo (legata alla decisione della Sezione dell'agricoltura).

E. 7

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 2'100.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :