Urteilskopf

104 Ib 385

61. Estratto della sentenza 17 marzo 1978 nella causa eredi X. c. Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino
Regeste (de):
Besteuerung eines durch eine Erbengemeinschaft bei Veräusserung oder Verwertung von Geschäftsliegenschaften erzielten Kapitalgewinns (Art. 21 Abs. 1 lit. d und Art. 43 WStB; Art. 19 Abs. 2 lit. b und Art. 75 Steuergesetz des Kantons Tessin vom 11. April 1950).

1. Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Veranlagung betreffend die Wehrsteuer bzw. der staatsrechtlichen Beschwerde gegen die Veranlagung betreffend die kantonalen Steuern. Ein Erbe, der nicht in dem gemäss Art. 77 ff. WStB für die angefochtene Veranlagung zuständigen Kanton Wohnsitz hat, ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht legitimiert; er kann indessen als Mitbeteiligter im Sinn von Art. 110 OG betrachtet werden (E. 2a/b).

2. Verhältnis zwischen der Einkommenssteuer und der Spezialsteuer betreffend Grundstückgewinne. Rechtslage in verschiedenen Kantonen und im besonderen im Kanton Tessin gemäss dem Steuergesetz von 1950 sowie dem Gesetz betreffend die Grundstückgewinnsteuer vom 17. Dezember 1964 (E. 5-7).

3. Entstehung der Steuerforderung gegenüber einer Erbengemeinschaft: Die Steuerforderung entsteht erst mit der Veräusserung oder einer auf die Dauer ausgerichteten und endgültigen Verwertung der vom Erbgang betroffenen Geschäftsliegenschaften, sofern nicht alle oder einzelne Erben durch eine ausdrückliche Erklärung die Überführung ihres Anteils aus dem Geschäftsvermögen in ihr Privatvermögen herbeiführen (E. 8-E. 14: Wehrsteuerrecht; E. 15: kant. Recht).

4. Wertzerlegung einer gemischt genutzten Liegenschaft. Vereinbarkeit des Merkblatts der Eidg. Steuerverwaltung vom 23. Juli 1969 über die Besteuerung von Gewinnen aus teils geschäftlich und teils privat genutzten Liegenschaften (s. ASA 38, 128 ff. u. 131 ff.; Rivista tributaria ticinese 1969, 108 ff.) mit dem WStB (E. 18a).

Regeste (fr):
Imposition d'un bénéfice en capital obtenu par une communauté héréditaire lors de l'aliénation ou de la réalisation d'immeubles commerciaux (art. 21 al. 1 let. d et art. 43 AIN; art. 19 al. 2 let. b et art. 75 de la loi fiscale du canton du Tessin du 11 avril 1950).

1. Recevabilité du recours de droit administratif contre l'imposition en matière de défense nationale et du recours de droit public contre l'imposition en matière d'impôts cantonaux. Un héritier, qui n'a pas son domicile dans le canton compétent selon les art. 77ss. AIN pour procéder à la taxation, n'a pas qualité pour interjeter un recours de droit administratif; il peut toutefois être considéré comme intéressé au sens de l'art. 110 al. 1 OJ (consid. 2a/b).

2. Relation entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Situation dans différents cantons et en particulier dans le canton du Tessin selon la loi fiscale de 1950 ainsi que la loi concernant l'impôt sur les gains immobiliers du 17 décembre 1964 (consid. 5-7).

3. Naissance de la créance fiscale à l'égard d'une communauté héréditaire, en droit fédéral (consid. 8-14) et en droit tessinois (consid. 15): la prétention fiscale ne devient exigible qu'au moment de l'aliénation ou de la réalisation définitive des immeubles commerciaux acquis par voie successorale, à moins que tous les héritiers ou certains d'entre eux n'aient donné lieu, au moyen d'une déclaration expresse, au transfert de leur part héréditaire du patrimoine commercial à leur patrimoine privé.

4. Partage de la valeur d'un immeuble à utilisation mixte. Conformité avec l'AIN de la notice de l'Administration fédérale des contributions, du 23 juillet 1969, sur l'imposition des bénéfices provenant d'immeubles utilisés en partie à des fins commerciales et en partie à des fins privées (cf. Archives 38, 128 ss. et 131 ss.; Rivista tributaria ticinese 1969, 108 ss.) (consid. 18a).

Regesto (it):
Imposizione di un profitto in capitale conseguito mediante alienazione o realizzazione di beni immobiliari aziendali da parte di una comunione ereditaria (art. 21 cpv. 1 lett. d e art. 43 DIN; art. 19 cpv. 2 lett. b e art. 75 della legge tributaria del Cantone Ticino dell'11 aprile 1950).

1. Ammissibilità del ricorso di diritto amministrativo volto contro l'imposta per la difesa nazionale, e del ricorso di diritto pubblico volto contro l'imposta cantonale. Il primo rimedio non può essere proposto da un erede che non è domiciliato nel Cantone competente ad emanare la tassazione giusta gli art. 77 e segg. DIN; questo erede può nondimeno esser considerato come interessato ai sensi dell'art. 110 cpv. 1 OG (consid. 2a/b).

2. Relazioni fra l'imposta sul reddito e l'imposta speciale sugli utili immobiliari. Situazione nei vari Cantoni ed in particolare nel Cantone Ticino giusta la legge tributaria del 1950 e la legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare del 17 dicembre 1964 (consid. 5 a 7).

3. Nascita del credito fiscale nei confronti di una comunione ereditaria, in diritto federale (consid. 8 a consid. 14), e in diritto ticinese (consid. 15): la pretesa fiscale diventa esigibile soltanto con l'alienazione o la realizzazione stabile e definitiva degli immobili aziendali pertoccati in via successoria, a meno che tutti gli eredi o alcuni di essi abbiano dato luogo, con espressa dichiarazione in tal senso, al cosiddetto trasferimento della loro quota ereditaria dalla sfera commerciale al rispettivo patrimonio privato.

4. Ripartizione del valore di un immobile utilizzato promiscuamente. Conformità al DIN delle direttive contenute nel Promemoria 23 luglio 1969 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni sulla tassazione degli utili provenienti da immobili adibiti in parte a scopi commerciali e in parte a scopi privati (v. ASA 38, 128 segg. e 131 segg.; Rivista tributaria ticinese 1969, 108 segg.) (consid. 18a).

Sachverhalt ab Seite 387

BGE 104 Ib 385 S. 387

A.- Il Grand Hotel P. venne aperto verso la metà del secolo scorso, divenendo uno degli alberghi più importanti è più lussuosi di L. J. X., padre degli eredi qui ricorrenti, lo acquistò nel 1939 per un prezzo di Fr. 1'760'000.- (Fr. 1'560'000.- per gli immobili e Fr. 200'000.- per il mobilio ed accessori). In quell'occasione, dalla particella principale su cui sorge l'albergo (n. 1071 di 12597 mq) venne staccata la particella n. 1808 di 5000 mq, descritta a registro fondiario quale giardino ed adibita poi parzialmente alla coltivazione di fiori ed ortaggi. Dopo la morte di J. X., avvenuta nel 1941, il Grand Hotel venne gestito dalla moglie e, nel 1944, l'azienda alberghiera fu iscritta nel registro di commercio. Benché la signora X. fosse obbligata a tenere una contabilità giusta l'art. 957 CO, poterono esser reperiti soltanto i bilanci ed i conti perdite e profitti relativi agli anni 1942-1948: nel primo di questi bilanci, gli immobili, accessori compresi, erano valutati a Fr. 1'379'000.-; nell'ultimo, il valore era sceso invece a Fr. 1'281'000.-. La signora X. morì il 5 ottobre 1965, lasciando eredi i sette figli: due di essi sono domiciliati a L., nel Cantone Ticino, mentre gli altri risiedono rispettivamente a Milano e nei Cantoni di Ginevra, Zurigo e Basilea Città. Nell'ambito della comunione ereditaria, la divisione della successione si rivelo subito assai difficoltosa: una parte degli eredi propendeva infatti per la continuazione dell'azienda nell'ambito

della famiglia, mentre gli altri preferivano invece liquidare l'intero complesso alberghiero. In queste circostanze, l'amministratore della successione autorizzo a titolo provvisorio l'ulteriore gestione dell'albergo da parte di una società in nome collettivo formata dai due coeredi residenti a L.; detta società fu iscritta nel registro di commercio il 15 giugno 1967. Dopo due anni, e più precisamente il 31 ottobre 1969, l'albergo venne però chiuso e l'attività aziendale non fu più ripresa, anche se un gruppo di eredi non scarto mai l'idea di una possibile riapertura. In data 11 marzo 1975, il Pretore della Giurisdizione di L. decreto la vendita delle particelle 1071 e 1808 nelle vie del pubblico incanto ed in un sol blocco. Nel relativo capitolato, il prezzo base minimo fu fissato in Fr. 19'700'000.-, somma che



rappresentava il valore di stima ufficiale. L'asta venne però immediatamente chiusa poiché nessun partecipante aveva versato nelle mani del notaio il deposito richiesto. Prima della decisione del Tribunale federale, venne poi indetta una seconda asta pubblica. Il prezzo base minimo fu stabilito in questo caso in Fr. 11'000'000.- per la particella 1071 (Grand Hotel) e Fr. 3'000'000.- per la particella 1808. Tuttavia, contro il capitolato d'asta, due coeredi sollevarono azione di contestazione e la causa venne quindi deferita al Pretore di L.

B.- In base alla descritta fattispecie, l'autorità fiscale ticinese ritenne, in un primo tempo, che con l'affitto del Grand Hotel P. alla società in nome collettivo M. X. & Co. l'intero complesso aveva perso il carattere di bene aziendale ad acquistato quello di sostanza privata della comunione ereditaria. Per questo motivo, la predetta autorità procedeva alla tassazione del relativo utile di liquidazione con decisioni del 6 dicembre 1971 fondate sugli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN (per l'IDN 14o periodo) nonché 19 cpv. 2 lett. b e 75 della legge tributaria (LT) dell'11 aprile 1950 (per l'IC 1967). Su reclamo dei coeredi, l'Ufficio circondariale di L. annullava le tassazioni, riconoscendo che "la costituzione della società in nome collettivo è stato un atto puramente transitorio per salvaguardare la continuità dell'esercizio dell'azienda e che quindi l'immobile ha mantenuto il suo carattere aziendale fino al momento della chiusura definitiva dell'albergo". Stralciando pertanto l'utile di liquidazione, esso aggiungeva altresì che il detto utile sarebbe stato "nuovamente determinato per il 1969, anno di chiusura definitiva dell'albergo e dunque di trapasso dei beni aziendali nella sfera privata della comunione ereditaria". In data 5 novembre 1975, l'autorità fiscale intimava ai singoli eredi le nuove tassazioni concernenti l'utile di liquidazione e relative all'IC 1969 e all'IDN 15o periodo. Detto utile fu calcolato in Fr. 23'890'375.-, con una quota-parte per ogni erede di Fr. 3'412'910.-. Con decisioni 4 agosto 1975, l'autorità fiscale respingeva tutti i reclami presentati dai singoli eredi. Contro tali decisioni, gli eredi X. si sono aggravati alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello (CDT). Quest'ultima, con sentenza 20 luglio 1976 intimata il 10 agosto, convalido il principio dell'imposizione di un profitto in capitale, correggendone però il calcolo: partendo da un valore di realizzazione di 20 milioni di franchi - importo che "corrisponde



alla valutazione minima del complesso da parte dei ricorrenti stessi" - la CDT dedusse infatti il valore degli immobili allibrato nel bilancio di chiusura 31 dicembre 1948 (Fr. 1'281'600.-) e fisso quindi il profitto in capitale soggetto all'imposta in Fr. 18'718'400.-, vale a dire Fr. 2'674057.- per ogni singolo erede. Il 12 agosto 1976, sulla base della cennata sentenza, l'Ufficio circondariale di L. ha provveduto ad intimare ai ricorrenti i nuovi conteggi. Per l'IC, l'imposta annua venne così fissata, per ogni erede, a Fr. 320'880.-. Per quanto concerne l'IDN 15o periodo, la detta tassazione venne invece notificata ai soli contribuenti domiciliati nel Canton Ticino o ad essi assimilati. Contro la sentenza cantonale e, rispettivamente, contro le cennate tassazioni

dell'Ufficio circondariale, gli eredi X., con atti separati, hanno proposto al Tribunale federale un ricorso di diritto amministrativo, riferito all'IDN, e un ricorso di diritto pubblico, riferito all'IC. I coniugi de T.-X. si sono però limitati ad impugnare la stessa sentenza con quest'ultimo rimedio, per quanto attiene all'imposta cantonale. In tutti i gravami è contestato il calcolo dell'utile di liquidazione leggermente corretto dalla CDT ed è chiesto l'annullamento della pronunzia impugnata con o senza rinvio degli atti all'autorità cantonale. Dei motivi si dirà, in quanto necessario, nei considerandi di diritto.

C.- Nella sua seduta del 21 dicembre 1977, la Camera di diritto amministrativo ha cominciato a deliberare sui gravami dei ricorrenti, ma ha poi rinviato la sua decisione a data ulteriore per poter esaminare più a fondo la questione dell'esigibilità della pretesa fiscale in casi speciali come quello in esame che concernono una successione indivisa. In particolare, la Camera voleva esser meglio informata sugli effetti pratici d'un differimento di codesta esigibilità sino alla divisione ereditaria o sino all'affitto duraturo del complesso alberghiero. Per questo motivo, essa s'è rivolta alle amministrazioni interessate con lettera del giudice delegato del 3 gennaio 1978. Con la presente sentenza, il Tribunale federale ha accolto tutti i ricorsi di diritto pubblico, nonché i ricorsi di diritto amministrativo proposti dai ricorrenti domiciliati risp. nel Cantone Ticino e a Milano. Gli altri gravami di diritto amministrativo sono stati dichiarati invece irricevibili.



Erwägungen

Considerando in diritto:
I. Ammissibilità dei ricorsi e potere cognitivo del Tribunale federale

2. a) Giusta l'art. 77 cpv. 1 DIN, i contribuenti che hanno nella Svizzera il domicilio o la dimora o la loro sede sono tassati nel luogo in cui hanno domicilio o dimora o sede al momento in cui comincia per essi l'obbligo di pagare l'imposta (art. 8). Per contro, i contribuenti che non hanno né domicilio o dimora, né sede nella Svizzera, vengono tassati nel luogo in cui si sono verificate, all'inizio del loro obbligo di pagare l'IDN (art. 8), le condizioni citate nell'art. 3 n. 3 lett. da a a g DIN. Se queste condizioni si verificano in diversi luoghi, la tassazione avviene nel luogo dove si trova la maggior parte dei beni imponibili, o dove abita il rappresentante principale del contribuente (art. 78 cpv. 1 DIN). aa) Nel caso in esame, soltanto la dott. M. X. ed il fratello M. X. sono domiciliati nel Cantone Ticino, ove sono quindi soggetti all'imposta federale. Per contro, la dott. I. M.-X., i coniugi R.-X. ed i signori K.-X. risiedono risp. nei Cantoni di Ginevra, Zurigo e Basilea Città dove saranno assoggettati all'imposta federale indipendentemente dal fatto che l'eventuale utile di liquidazione sia stato realizzato nel Cantone Ticino. Per quanto concerne l'IDN 15o periodo, i loro gravami (ancorché proposti a titolo precauzionale) sono per conseguenza irricevibili, non essendo detti ricorrenti toccati dalla decisione impugnata giusta l'art. 103 lett. a OG; le autorità fiscali di quei Cantoni sono infatti libere di scostarsi dalla decisione della CDT e, quantomeno formalmente, non è per loro vincolante neppure la sentenza del Tribunale federale. Malgrado l'inammissibilità di principio dei cennati ricorsi di diritto amministrativo, giova invero rilevare che la pronunzia impugnata concerne de facto tutti gli eredi X., ed è pertanto pacifico che anche i ricorrenti domiciliati a Ginevra, Zollikon e Basilea abbiano potuto insinuare un allegato di replica e debbano quindi esser considerati come interessati ai sensi dell'art. 110 cpv. 1 OG. bb) Diversa è invece la situazione per la dott. A. G.-X., ora residente a Milano. Dopo la morte della madre (1965) e sino alla chiusura del Grand Hotel P. (1969) essa fu infatti contitolare

dell'azienda alberghiera, ovvero di un'azienda commerciale esercitata in Svizzera (art. 3 n. 3 lett. c DIN), e soggiace quindi all'imposta sui profitti in capitale e sul plusvalore nel Cantone Ticino, in virtù dell'art. 78 cpv. 1 DIN. b) Per quanto concerne l'imposta cantonale, basta invece rilevare che il profitto in capitale litigioso è stato conseguito in Ticino nell'esercizio di un'azienda, cosicché la relativa tassazione compete senz'altro all'autorità ticinese (cfr. art. 8 n. 1 e 3 LT e art. 10 della legge di procedura tributaria (LPT) del 23 novembre 1953). Si deve quindi dedurre che l'impugnata sentenza della CDT colpisce tutti i ricorrenti nei loro interessi giuridicamente protetti giusta l'art. 88 OG (v. DTF 104 Ia 152). In quanto volti contro l'IC 1969, i ricorsi di diritto pubblico, interposti tempestivamente e fondati su una pretesa violazione dell'art. 4 Cost., sono dunque ricevibili in virtù degli art. 84 cpv. 1 lett. a e 87 OG.

3. (Potere d'esame del Tribunale federale.)
II. Violazione del principio dell'uguaglianza

5. Parecchi ricorrenti lamentano nei rispettivi gravami una presunta disparità di trattamento (art. 4 Cost.), asserendo in proposito che essi sono stati tassati, tanto in diritto federale quanto in diritto cantonale, secondo i principi dell'imposta sul reddito netto conseguito mediante la realizzazione di beni immobili, mentre altri contribuenti sarebbero stati colpiti, nella stessa situazione, soltanto dalla legge cantonale concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare del 17 dicembre 1964 (LIMVI).
Nella misura in cui concerne la diversa trattazione dei profitti in capitale fra contribuenti astretti a tenere libri contabili giusta l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN e soggetti fiscali che a tale obbligo non debbono invece sottostare, la predetta censura è tuttavia irricevibile. In effetti, l'ordinamento del decreto concernente l'IDN, in quanto parte della legislazione federale (art. 114bis cpv. 3 Cost.), è vincolante per il Tribunale federale che non può quindi esaminare se esso è conforme o meno alla Costituzione (v. ASA 25, 42 consid. 1; MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, ad art. 112 DIN, n. 17, pag. 348). Per contro, la censura di violazione dell'art. 4 Cost. è senz'altro



proponibile nella misura in cui riguarda la legislazione cantonale (v. DTF 103 Ia 84c, 387c) e deve qui esser sindicata a titolo pregiudiziale. È pacifico infatti che il cittadino può avvalersi del ricorso di diritto pubblico non solo per impugnare una norma d'obbligatorietà generale, in quanto virtuale violazione dei suoi diritti costituzionali, ma anche per contestarne la validità e quindi l'applicabilità al momento della decisione che la concretizza e che realizza (a parer suo) la lesione del diritto individuale (v. DTF 103 Ia 86 consid. 3; 102 Ia 42 consid. 3a; 100 Ia 173/174 consid. 1).

6. a) Per rispetto al problema posto, vi sono Cantoni che, dal profilo fiscale, trattano gli utili immobiliari provenienti dall'esercizio di un'attività commerciale alla stessa stregua dei profitti immobiliari conseguiti da altri contribuenti. Essi dividono l'utile immobiliare aziendale in due quote-parti: la prima corrispondente agli ammortamenti costituiti e fiscalmente concessi, che è colpita dall'imposta sul reddito; la seconda, relativa all'incremento di valore dell'immobile, che è assoggettata all'imposta sugli utili immobiliari. Fra i Cantoni che s'attengono a questo sistema vanno menzionati Zurigo, Berna, Uri, Svitto, Basilea Campagna e Appenzello Interno. La maggior parte dei Cantoni sottopone tuttavia gli utili provenienti da immobili aziendali di persone fisiche e società di capitali all'imposta sul reddito, mentre gli altri contribuenti soggiacciono soltanto, e se del caso, ad una tassa sul profitto immobiliare (v. B. GROSSMANN, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, tesi San Gallo 1977, pag. 66 segg., con riferimento in particolare al Canton San Gallo). Queste legislazioni cantonali si ispirano pertanto al diritto federale applicando nelle grandi linee gli stessi principi, con

la differenza tuttavia che il decreto del 1940 libera dall'imposta quei contribuenti che non sono astretti a tenere libri contabili, mentre i Cantoni riscuotono eventualmente la cennata imposta speciale sull'utile immobiliare (v. O. COURVOISIER, Relation entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers - Etude de droit suisse, tesi Losanna 1974, pag. 41 segg. nonché la conclusione alla parte generale, pagg. 129/131; RYSER, Dix leçons introductives au droit fiscal, Berna 1974, pagg. 168/171). Si noti peraltro in quest'ambito che la detta imposta speciale è denominata in modo diverso secondo i Cantoni e secondo l'oggetto e la natura della contribuzione: parlasi infatti

BGE 104 Ib 385 S. 393

di "Kapitalgewinnsteuer" a Basilea Città di "Vermögensgewinnsteuer" "impôt sur les gains de fortune" a Berna, di "imposta sul maggior valore immobiliare" nel Ticino, di "Zuschlagssteuer" a Soletta di "Grundstückgewinnsteuer" e "impôt sur les gains immobiliers" negli altri Cantoni, con speciale riferimento al Canton Ginevra ov'è questione di un'imposta speciale "sur certains bénéfices immobiliers" (v. COURVOISIER, op.cit., pag. 28 nota 5). b) Per quanto concerne gli utili immobiliari, il legislatore ticinese ha optato per una soluzione mista o ibrida. Come nel Cantone di Zurigo, qualsiasi utile proveniente da mutazioni immobiliari od operazioni assimilate soggiace all'imposta speciale giusta l'art. 2 LIMVI; ma accanto a questa imposta, l'imposta sul reddito, risp. sul reddito netto non colpisce soltanto la parte corrispondente agli ammortamenti fiscalmente autorizzati, ma altresì la parte di utile (valore d'alienazione meno valore d'acquisto più spese) che rimane dopo deduzione di quella non coinvolta dall'imposta sul maggior valore (v. art. 19 cpv. 2 lett. b e 20 LT; GROSSMANN, op.cit., pag. 85; COURVOISIER, op.cit., pagg. 83/85; F. BOTTOLI, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Porza-Lugano 1977, pag. 62). Nel caso in esame, i ricorrenti non debbono tuttavia assolvere la cennata imposta sul maggior valore immobiliare poiché non v'è stata alcuna alienazione di fondi, in casu dell'immobile aziendale, ai sensi dell'art. 2 LIMVI, mentre i trasferimenti di proprietà per causa di successione non soggiacciono all'imposta in virtù dell'art. 3 cpv. 1 lett. a della stessa legge. Di conseguenza, l'intero profitto in capitale eventualmente conseguito nella fattispecie dovrebbe esser colpito soltanto dall'imposta sul reddito aziendale giusta l'art. 19 cpv. 2 lett. b LT e, più precisamente, dall'imposta annuale prevista dall'art. 75 LT, imposta che, come già s'è visto, è strutturata come l'omonima imposta federale ai sensi degli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN. c) Ciò premesso, giova invero rilevare che la cennata regolamentazione resiste comunque alla censura d'anticostituzionalità, ancorché debbasi riconoscere ch'essa comporta di per sé una certa disparità di trattamento e che, in un caso come quello in esame, la semplice imposizione dell'incremento di valore ai sensi della LIMVI sarebbe per i ricorrenti più vantaggiosa, tanto più che detta imposta scadrebbe soltanto con l'alienazione del fondo giusta l'art. 2 LIMVI.

BGE 104 Ib 385 S. 394

Chiamato a stabilire un sistema d'imposizione degli utili provenienti da immobili aziendali, il legislatore deve fondamentalmente optare fra due tipi di disparità di trattamento: da un lato, può trattare codesti profitti alla stessa stregua dei normali utili aziendali, creando in tal modo una disuguaglianza per rapporto ai profitti immobiliari di natura privata; dall'altro, può invece mettere sullo stesso piano i profitti provenienti da beni immobiliari privati e la quota relativa all'incremento di valore degli immobili aziendali, imponendo poi gli utili d'azienda in modo differenziato a seconda della fetta di patrimonio su cui son stati conseguiti. In questo contesto, GROSSMANN (op.cit., pag. 375) rileva giustamente che il legislatore è qui in presenza d'un dualismo irriducibile ("unüberwindbarer Dualismus"), tant'è vero che una certa disparità di trattamento non può esser del tutto evitata. Tollerando in un certo qual senso codesta reale disparità, si deve quindi ammettere che le diverse soluzioni adottate dai legislatori cantonali non contraddicono di per sé il principio dell'uguaglianza sancito dall'art. 4 Cost.

7. Per ciò che qui interessa, il legislatore ticinese s'è d'altronde riferito alla disciplina prevista dal decreto del 9 dicembre 1940; esso ha infatti assoggettato alla stessa stregua tanto gli utili immobiliari aziendali quanto gli ulteriori benefici d'azienda, nel quadro di un'imposizione unitaria di tutti i guadagni aziendali, senza distinguere cioè fra gli utili conseguiti esclusivamente nell'esercizio di un'azienda ed i profitti extraaziendali realizzati su elementi della sostanza commerciale. Orbene, questo profitto aziendale unitario, che per i contribuenti astretti a tenere una contabilità si desume dai libri di commercio, risulta per principio da un'azione combinata di capitale e lavoro, ed è pertanto logico che l'utile globale che da quest'azione risulta debba esser tassato in modo uniforme. Come si vedrà dettagliatamente in seguito, un profitto in capitale non è conseguito soltanto con l'alienazione o la realizzazione di beni, ma anche allorquando un attivo già appartenente alla sostanza aziendale viene, mediante una cosiddetta estrazione contabile, trasferito nella sostanza privata del proprietario (v. DTF 76 I 208 /210; ASA 46, 416; 26, 27; 22, 342; MASSHARDT/GENDRE, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, n. 60, pag. 113; BOTTOLI, op.cit., pag. 60; cfr. anche art. 18 cpv. 2 della nuova legge tributaria del Cantone Ticino del 28 settembre



1976). Questa estensione è la logica conseguenza del trattamento unitario riservato dal legislatore agli utili aziendali: in effetti, se al titolare di una ditta gestita in forma commerciale è permesso costituire ammortamenti ed accantonamenti (riserve d'ammortamento: cfr. MASSHARDT/GENDRE, ad art. 22 cpv. 1 lett. a DIN, n. 13, pag. 143) giustificati dall'uso commerciale, è pacifico che con lo scioglimento dell'azienda le riserve occulte non ancora tassate e le plusvalenze conseguite sulla sostanza aziendale, ivi compreso l'incremento di valore dei terreni, debbano sottostare all'imposta diretta. Certo, le conseguenze di questo sistema di per sé conforme alla Costituzione possono anche rivelarsi scioccanti quando tutto l'utile di liquidazione è rappresentato dal solo aumento di valore del terreno, mentre i fabbricati aziendali, dal profilo di una miglior valorizzazione dei fondi, non appaiono più degni di ulteriore manutenzione. In questo caso, gli ammortamenti e gli eventuali accantonamenti operati per la riparazione ed il restauro degli stabili appaiono giustificati nella misura in cui quest'ultimi abbiano manifestamente perso di valore; solo codesto deprezzamento sarà infatti fiscalmente compensato mediante l'aumento di valore dei terreni. Stando così le cose, anche i ricorrenti debbono pertanto accettare d'essere trattati, per quel che concerne l'incremento di valore dei loro fondi, alla stessa stregua di qualsiasi proprietario di immobili aziendali, e debbono inoltre riconoscere che la normativa adottata dal legislatore ticinese è di per sé conforme ai disposti costituzionali. La censura di disparità di trattamento s'avvera pertanto infondata. III. Nascita del credito fiscale

8. Il caso concreto pone, dal profilo giuridico, una questione essenziale che dev'essere esaminata in primo luogo. Si deve infatti vagliare se, come ammesso dalle autorità cantonali, la pretesa fiscale già era esigibile nel 1969 sulla scorta del valore commerciale dei beni immobiliari nello stesso anno, senza tener conto cioè delle effettive svalutazioni subentrate in seguito e, soprattutto, senza considerare il fatto che i ricorrenti non si sono ancora accordati sul destino dei loro beni né hanno preso in proposito una decisione definitiva. È pacifico infatti che se i ricorrenti non hanno conseguito un profitto in capitale ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, ovverosia se il credito

fiscale avanzato dal Cantone non è in effetto ancora sorto, la sentenza impugnata dovrebbe essere annullata d'acchito, ciò che risparmierebbe al Tribunale federale l'esame delle ulteriori censure ricorsuali (segnatamente le eccezioni di perenzione e prescrizione), all'infuori tuttavia di quelle che attengono all'oggetto stesso dell'imposta e che, per ragioni di principio e d'economia processuale, debbono comunque esser sindacate.

9. a) (...)
b) A titolo preliminare, giova poi aggiungere che, in concreto, sono trascorsi ormai parecchi anni dall'asserita chiusura dell'azienda, senza che ciò abbia portato invero ad una qualsivoglia valorizzazione degli immobili aziendali; è quindi assai probabile che i ricorrenti non potranno comunque conseguire l'utile di liquidazione calcolato in casu dalla CDT e pari a Fr. 18'718'400.-. Basti rilevare in quest'ambito che il capitolato redatto per le aste del 18 aprile 1978 prevede offerte minime di 11 milioni di franchi per la particella n. 1071 ("prima asta") e di 3 milioni di franchi per il mappale attiguo ("seconda asta"): d'altro canto, anche il giudice relatore della CDT - nelle sue osservazioni del 31 gennaio 1978 - ha osservato che l'attuale vendita dei fondi potrebbe fruttare all'incirca dieci milioni di franchi, ciò che corrisponde in pratica all'offerta 16 agosto 1977 della Città di L. (9,5 milioni). c) Ciò premesso, si deve quindi esaminare se le autorità fiscali del Cantone Ticino erano legittimate a tassare un utile di liquidazione in base a un valore commerciale non ancora realizzato e risalente al 1969, e se, di conseguenza, i ricorrenti erano tenuti a pagare codesta imposta speciale sui profitti in capitale e sul plusvalore giusta gli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN, risp. 19 cpv. 2 lett. b c e 75 LT.

10. Per l'esame della cennata questione in diritto federale, occorre riferirsi ad una sentenza 28 aprile 1972 in re F.L. c. Commissione cantonale di ricorso del Cantone di Obwalden, apparsa in ASA 41, 450 segg. In quel caso, il padre settantasettenne aveva affittato al proprio figlio la sua azienda (albergo con panetteria e drogheria); dopo la sua morte, avvenuta nel 1963, il contratto d'affitto era stato disdetto (31 agosto 1965), mentre l'immobile aziendale era stato venduto. Il Tribunale federale ha considerato in particolare che l'affitto dell'azienda paterna ad uno dei figli non cagiona già come tale l'imposizione di un utile di liquidazione, se trattasi di misura temporanea



intesa unicamente ad assicurare la transizione fino alla vendita dell'immobile commerciale o a preparare il trapasso definitivo dell'azienda stessa al figlio; esso ha altresì aggiunto che l'imposizione di tale utile non si giustifica neppure con il susseguente trapasso ereditario, finché si ignora se gli eredi vogliono alienare l'immobile o affittare definitivamente l'azienda stessa. Da questo giudizio, si desume pertanto che il credito fiscale concernente l'utile di liquidazione nasce, secondo la tendenza manifestata dal Tribunale federale, relativamente tardi, ed in primo luogo con l'alienazione degli immobili aziendali: ciò evita in particolare l'emanazione di tassazioni intempestive nei casi in cui i contribuenti riescono a trovare poi i mezzi necessari per riprendere l'attività commerciale, e fa soprattutto in modo che il termine di perenzione dell'art. 98 DIN cominci a decorrere soltanto più tardi. D'altro canto, in un'altra sentenza del 1972 confermativa della prassi anteriore (v. ASA 41, 505 segg.), il Tribunale federale ha stabilito che l'affitto definitivo di un'azienda commerciale in un momento ove appare esclusa ogni ulteriore ripresa dell'esercizio da parte del titolare, costituisce una cessazione definitiva dell'attività aziendale, e con ciò un trasferimento di tutta la sostanza commerciale nel patrimonio privato, che legittima l'imposizione di un utile di liquidazione ai sensi degli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN (v. anche ASA 39, 98; 29, 305; 24, 281). Infine, in una terza sentenza del 1956 apparsa in ASA 26, 32 segg., il Tribunale federale ha rilevato che un albergo passato per successione nella proprietà comune di più eredi e affittato ad uno di essi per un lungo periodo, perde, per la durata del contratto d'affitto, il carattere di attivo commerciale ed acquista quello di sostanza privata della comunione ereditaria (cfr. anche REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, vol. II, al § 19 b, n. 47, pagg. 60/61). Ciò premesso, si deve invero riconoscere che se la comunione ereditaria o l'amministratore della successione affittano l'azienda in un modo che si rivela poi

temporaneo, le autorità fiscali sono confrontate ad una situazione poco chiara ed anche poco sicura, ed è quindi comprensibile che esse cerchino comunque d'avviare la tassazione al più presto, magari prematuramente, onde evitare soprattutto che il diritto di tassare si estingua in virtù dell'art. 98 DIN. Per questa ragione, le predette



autorità hanno piuttosto la tendenza a non differire la procedura di tassazione - in pratica già ritardata dalla costituzione di riserve occulte esenti da imposta - oltre l'inizio della liquidazione aziendale. Ai fini di questo giudizio, appare quindi opportuno ricapitolare i principi generali stabiliti dalla giurisprudenza in merito al trasferimento di beni dalla sostanza aziendale alla sostanza privata d'una comunione ereditaria, ed adattarli poi alla fattispecie concreta che, per certi versi, presenta invero aspetti straordinari.

11. a) Gli utili di liquidazione costituiscono una categoria dei profitti in capitale di cui all'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN conseguiti nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità, mediante alienazione o realizzazione di beni. Sia il diritto federale che il diritto cantonale sottopongono tuttavia all'imposta i soli profitti che son stati conseguiti, ovverosia realizzati, ed è per questo motivo che gli utili di liquidazione provenienti dalla cessazione o dall'alienazione di un'azienda sono espressamente menzionati quali esempi di profitti in capitale imponibili a norma di legge. D'altro canto, il profitto dev'esser conseguito con l'alienazione o la realizzazione di beni dell'attivo commerciale. Nel caso in esame, non v'è stata finora alcuna alienazione degli immobili aziendali: si deve quindi esaminare in primo luogo cosa debbasi intendere per "realizzazione di beni" ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN. b) Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la devoluzione dell'eredità non può essere considerata realizzazione (v. DTF 82 I 117; DTF 76 I 61 consid. 1); in effetti, con la semplice successione, gli immobili aziendali diventano innanzitutto sostanza commerciale di tutti i coeredi. Se questi decidono poi di continuare assieme l'attività commerciale, la comunione ereditaria diventa in pratica una società a base personale ed è quindi pacifico che non vi sia in tal caso liquidazione alcuna. Per contro, l'affitto durevole di un albergo ad un erede o ad un terzo comporta - secondo la giurisprudenza - una realizzazione di beni che si attua con il trasferimento degli immobili aziendali dalla sfera commerciale a quella privata (v. ASA 41, 507/508 consid. 2; 26, 33). D'altro lato, la prassi ha però stabilito che un immobile in cui viene gestito un albergo e che, alla morte del proprietario, passa alla vedova e



alla figlia minorenne, costituisce un elemento della sostanza commerciale della vedova soltanto per la parte che corrisponde alla sua quota della successione indivisa, anche se essa continua a gestire da sola l'azienda; la quota-parte spettante alla figlia diventa invece, in queste circostanze, sostanza privata (v. ASA 39, 94 segg.). Quando un erede riprende un commercio, ivi compresi gli immobili dell'impresa, nell'ambito d'un normale accomodamento discendente dal diritto successorio, non subentra in effetti liquidazione aziendale, poiché la devoluzione e la divisione dell'eredità non costituiscono, come tali, una realizzazione di beni fiscalmente determinante (v. MASSHARDT/GENDRE, ad art. 43 DIN, n. 20 lett. e, pag. 203). Tuttavia, se taluni eredi sono tacitati per la loro quota-parte di sostanza commerciale si può allora parlare in certi casi di liquidazione parziale dell'azienda stessa (v. ASA 25, 175 segg.; MASSHARDT, Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, ASA 26, 161 segg., in part. pag. 168; MASSHARDT/GENDRE, ad art. 43 DIN, n. 20 lett. e, pag. 204; in senso critico, KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, n. 103, pag. 163). Nei casi testé descritti, s'è dunque in presenza d'una realizzazione di beni, ovvero dell'attivo commerciale, ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN: al posto dei diritti di proprietà esercitati

fin allora in comune o dei diritti di godimento, gli eredi, risp. i coeredi ottengono infatti un corrispettivo che può concretarsi anche nella semplice promessa di pagare un fitto in modo duraturo - ed è questo corrispettivo, di cui i coeredi possono liberamente disporre, che rappresenta l'elemento distintivo di una realizzazione di beni a tenore di legge (cfr. KÄNZIG, Der Begriff der Realisation von Unternehmensgewinnen, ASA 41, 81 segg., in part. pag. 84; BLÖCHLIGER, Steuerliche Probleme bei ererbten Unternehmen, tesi San Gallo 1974, pag. 115 segg.). c) Il caso in esame presenta tuttavia, per rapporto a quelli sopraesposti, una particolarità determinante; in effetti, gli eredi X. non hanno finora pertoccato corrispettivo alcuno, né siffatta mercede è stata loro ipoteticamente promessa. L'azienda alberghiera a suo tempo gestita dalla madre è rimasta infatti semplicemente inattiva, senza che i ricorrenti abbiano comunque adottato in proposito eventuali disposizioni; fino ad oggi,

BGE 104 Ib 385 S. 400

infatti, i ricorrenti non si sono mai accordati sulla destinazione futura del Grand Hotel P., e se M. X., la dott. M.-X. e la dott. Y. de T.-X. sembrano praticamente disposti a riprendere l'attività aziendale, gli altri coeredi propendono invece per la cessazione definitiva ed irrevocabile dell'attività stessa. In queste precarie circostanze, sarebbe quindi un fuor d'opera parlare di liquidazione degli attivi commerciali più importanti, vale a dire, in casu, d'una realizzazione degli immobili aziendali. Certo, con il licenziamento del personale alberghiero e con l'accertata impossibilità per due soli coeredi di proseguire con l'attività commerciale, l'azienda stessa è entrata per così dire in liquidazione; tuttavia, ciò non costituisce di per sé un fatto fiscalmente determinante poiché non v'è ancora realizzazione di singoli beni dell'attivo aziendale ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN. Basti ricordare che il decreto del 1940 assoggetta all'imposta i profitti in capitale conseguiti sui singoli elementi della sostanza commerciale soltanto al momento della loro effettiva realizzazione (cfr. per tutte, DTF 82 I 115 consid. 1): ora, nei casi di beni immobiliari aziendali pertoccati in via successoria, può legittimamente parlarsi di realizzazione ("Verwertung", "réalisation") soltanto se gli eredi hanno potuto accordarsi sulla destinazione futura di codesti immobili o se il destino dei medesimi è stato definitivamente deciso con sentenza giudizialmente composta. Ciò premesso, si deve quindi riconoscere l'evidente diversità della situazione concreta. I ricorrenti non hanno mai rinunciato ad una divisione provvisoria dell'eredità né hanno quindi fondato una comunione ereditaria duratura, ma nessuno ha comunque preteso che essi abbiano eventualmente differito la detta divisione per considerazioni essenzialmente fiscali. Si deve per contro ritenere che gli stessi ricorrenti non hanno ancora adottato disposizioni fiscalmente rilevanti e tali da sostanziare una realizzazione dei beni immobiliari ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN. È per conseguenza pacifico che l'imposizione delle plusvalenze conseguite su attivi aziendali non ancora liquidati debba esser ulteriormente aggiornata, in attesa che gli attivi stessi siano definitivamente ed effettivamente alienati o realizzati: come già rilevato in precedenza, il profitto in capitale imponibile a norma di legge presuppone infatti un atto d'alienazione o un atto di realizzazione, vuoi dell'intera azienda, vuoi di singoli beni dell'attivo aziendale

BGE 104 Ib 385 S. 401

(v. MASSHARDT/GENDRE, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, n. 60, pag. 113; BOTTOLI, op.cit., pagg. 60/61). d) Vero è che se un contribuente obbligato a tenere libri contabili cessa l'attività commerciale e chiede una tassazione intermedia giusta l'art. 96 DIN, si ammette di regola che gli immobili aziendali ch'egli conserva passano, con tale cessazione, nel suo patrimonio privato, senza che subentri a questo punto una vera e propria "alienazione o realizzazione di beni": il momento determinante è infatti quello dell'estrazione contabile dei beni dell'attivo che vengono distolti dalla loro destinazione al servizio dell'azienda per ricevere una nuova destinazione nell'interesse privato del proprietario (v. DTF 79 I 366 /369 consid. 2; ASA 46, 114 consid. 1). In casi

di questa indole, la tassazione intermedia deve tuttavia essere eseguita, almeno per principio, sulla scorta di una dichiarazione completa e fiscalmente ineccepibile, con cui il contribuente chiede di fatto la liquidazione fiscale dell'azienda stessa: questa sua manifestazione di volontà porta quindi alla nascita del credito fiscale all'incirca come se il contribuente avesse allibrato il plusvalore in un bilancio di liquidazione (art. 21 cpv. 1 lett. f DIN). Se per contro una simile dettagliata dichiarazione non è presentata, si dovrà allora riconoscere che l'imposta sull'utile di liquidazione diverrà esigibile soltanto con l'alienazione o la realizzazione degli immobili aziendali (cfr. ASA 47, 418 segg.).

12. Come già rilevato in ingresso, la Camera di diritto amministrativo s'è rivolta all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), alla CDT e alle Amministrazioni dell'imposta per la difesa nazionale dei Cantoni di Ginevra, Zurigo, Basilea Città e Ticino onde ragguagliarsi sugli effetti pratici d'un eventuale differimento dell'esigibilità della pretesa fiscale nei casi speciali concernenti - come quello in esame - una successione indivisa. Ora, le osservazioni presentate da codeste autorità con riferimento alla prassi in uso nei rispettivi cantoni non hanno evidenziato argomenti di peso che potrebbero eventualmente infirmare la sopraccennata opinione del Tribunale federale, basata in particolare sulla sentenza 28 aprile 1972 in re F. L. (ASA 41, 450 segg.). Anzi, dai relativi allegati si desume in ogni caso che la tesi delle autorità ticinesi, secondo cui la definitiva terminazione dell'attività commerciale già scioglierebbe l'imposta annuale su tutti gli attivi appartenenti alla sostanza aziendale, è lungi dall'esser condivisa ovunque, mentre



la giurisprudenza del Tribunale federale illustrata nella predetta sentenza coincide piuttosto con la prassi seguita in casu dal Tribunale amministrativo del Cantone di Zurigo. a) In risposta alla menzionata richiesta, l'Amministrazione delle contribuzioni del Cantone Ticino ha rilevato, tra l'altro, che l'autorità fiscale esegue senz'altro la tassazione dell'utile di liquidazione quando non vi son più ragionevoli motivi per credere in una possibile ed eventuale continuazione dell'attività aziendale. Per contro, se si dovesse tener sospesa la detta tassazione fino all'atto della divisione ereditaria si favorirebbero "possibili ed ingiustificati abusi": ragioni di principio impongono pertanto di concludere che l'imposta sull'utile di liquidazione diventa esigibile con la cessazione definitiva dell'attività commerciale. Questi argomenti non cadono in acconcio. È pacifico infatti che le autorità fiscali, dopo la morte di chi lascia l'eredità, hanno sempre il diritto di avviare la procedura di tassazione, notificando al contribuente l'apposito formulario di dichiarazione, ciò che porterà in ogni caso all'interruzione del termine di perenzione. Dalla scadenza del credito d'imposta decorrerà certo la prescrizione di cinque anni prevista dall'art. 128 DIN, il cui corso è però interrotto da qualsiasi atto ufficiale inteso all'accertamento o all'esazione del credito stesso (v. DTF 97 I 176; DTF 88 I 45 segg.; ASA 18, 139 segg.; inoltre, BOTTOLI, op.cit., pag. 121). Ora, la procedura di tassazione può benissimo essere aperta anche se le autorità fiscali ritengono che l'imposta annuale diverrà forse esigibile soltanto più tardi, e le stesse autorità possono inoltre fissare agli eredi un termine affinché annuncino ogni loro decisione in merito alla realizzazione degli immobili aziendali, giusta l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN. Sta di fatto tuttavia che la mera rottura di un contratto d'affitto provvisorio stipulato con due coeredi dall'amministratore della successione senza l'avallo di tutti gli eredi non può comunque esser parificata ad un accordo fra gli eredi stessi circa la realizzazione dei beni, né equivale ovviamente ad una sentenza giudiziale di divisione.
b) Alla sua risposta dell'8 febbraio 1978, l'Amministrazione fiscale del Cantone di Zurigo ha allegato le più importanti decisioni emanate sulla questione dalla Commissione cantonale di ricorso e dal Tribunale amministrativo. Da queste pronunzie si desume in particolare che la sola cessazione dell'attività

aziendale da parte di una comunione ereditaria non giustifica come tale l'imposizione di un utile di liquidazione; in linea di principio, dette autorità reputano invece determinante la liquidazione di singoli beni dell'attivo già appartenenti alla sostanza aziendale. D'altro canto, il possibile trasferimento di codesti beni dalla sfera commerciale a quella privata presuppone sempre, secondo le autorità zurighesi, un atto di volontà dei proprietari, che gli organi fiscali non possono ottenere coattivamente, e che attesti soprattutto il cambiamento di destinazione dei beni stessi (cfr. sentenza 22 dicembre 1965 del Tribunale amministrativo, in ZBl 67/1966, 163). Parecchie decisioni della Commissione cantonale di ricorso e del Tribunale amministrativo, che risalgono peraltro fino al 1935, insegnano inoltre che, per il calcolo dell'imposta sui profitti in capitale, è determinante l'ammontare effettivo della controprestazione realmente pertoccata e che la cessione in affitto dell'azienda da parte di una comunione ereditaria rappresenta spesso un semplice ripiego e deve allora esser considerata quale misura essenzialmente transitoria. Secondo la prassi zurighese, sia l'inizio che la fine dei rapporti locatizi non costituiscono come tali atti di realizzazione né sostanziano pertanto un'eventuale liquidazione di singoli beni dell'attivo commerciale; e persino le operazioni di liquidazione rientrano ancora nell'attività aziendale anche se, per avventura, dovessero protrarsi per alcuni anni. Per quanto concerne infine il possibile trasferimento di sostanza commerciale nel patrimonio privato, occorre poi imporsi, secondo le autorità cantonali, il massimo riserbo, già per il fatto che i beni della sfera aziendale conservano ulteriormente questa caratteristica dopo la cessazione dell'attività commerciale, finché gli interessati non abbiano debitamente comprovato l'utilizzazione privata dei beni stessi (su questi problemi nel Canton Zurigo, v. Rechenschaftsberichte Oberrekurskommission 1935, n. 19; 1936, n. 4; 1939, n. 17-18; 1941, n. 16; 1951, n. 10; 1953, n. 12-13; 1954, n. 20-21; Verwaltungsgericht 1965, n. 35, decisione apparsa inoltre in ZBl 67/1966, 163). Certo, l'Amministrazione delle contribuzioni del Canton Zurigo non sembra condividere totalmente questa giurisprudenza. Nelle succitate osservazioni 8 febbraio 1978 al Tribunale federale, essa rileva infatti che, quantomeno per principio, sarebbe preferibile imporre l'utile di liquidazione all'atto della



conclusione dell'attività aziendale. La detta tassazione potrebbe invece esser differita soltanto se il contribuente dichiara esplicitamente di non voler distogliere gli attivi aziendali dalla loro destinazione al servizio dell'azienda e si impegna altresì ad annunciare all'autorità fiscale qualsiasi ulteriore mutamento della destinazione stessa. Aperta rimane invece la questione di sapere se, nell'ambito dei rapporti di proprietà che vigono nella comunione ereditaria (cfr. art. 602 cpv. 2 CC), un unico erede od un gruppo di essi possa determinare la cosiddetta riconduzione a sostanza privata della sua quota mediante esplicita manifestazione di volontà in tal senso, o se, per contro, questa stessa manifestazione già provoca la perdita della precedente destinazione aziendale degli attivi nei confronti d'ogni partecipante alla comunione ereditaria. Ove gli eredi siano domiciliati in cantoni diversi, è inoltre determinante - secondo lo Steueramt di Zurigo - che l'autorità cantonale chiamata ad eseguire la tassazione per l'avvenuto trapasso a sostanza privata orienti le amministrazioni fiscali dei cantoni interessati, competenti poi ad assoggettare all'imposta gli altri coeredi. Ad ogni modo, i contribuenti debbono essere indotti a dichiarare le riserve realizzate con la comminatoria delle pene previste dagli art. 129 e segg. DIN, mentre la realizzazione nel senso sopraesposto non può comunque esser differita per quanto concerne i valori appartenenti alla sostanza mobile, ma unicamente per quel che attiene ai beni immobiliari di natura aziendale. In un rapporto 20 dicembre 1961 allegato dall'Ufficio delle imposte e relativo alla revisione 1962 della legge tributaria zurighese (§ 19 lett. b e 25 lett. b), si legge inoltre che le autorità fiscali cercano in linea di principio d'ottenere dal contribuente una dichiarazione scritta con cui quest'ultimo si determina in merito alla futura destinazione degli attivi commerciali (cfr. Rechenschaftsberichte Oberrekurskommission 1954, n. 22). Le autorità zurighesi dispongono in particolare d'un formulario speciale, che il contribuente riempie e sottoscrive in caso d'affitto di sostanza investita nell'azienda, quando lo stesso contribuente intende rinviare la tassazione a più tardi, lasciando intanto agli immobili la loro destinazione aziendale. Firmando questo for-

mulario, il contribuente riconosce pertanto che la cessione in affitto non riveste ancora carattere definitivo e si impegna inoltre ad avvertire l'autorità fiscale in caso di

BGE 104 Ib 385 S. 405

rinuncia ad una futura gestione in proprio dell'azienda o di vendita dell'azienda stessa. c) Nelle sue osservazioni del 30 gennaio 1978, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha rilevato, tra l'altro, che la tassazione precoce degli utili provenienti da immobili aziendali favorisce in linea di principio il contribuente poiché, a lunga scadenza, i prezzi dei terreni tendono a salire; sotto questo risvolto, il caso in esame sarebbe quindi del tutto atipico, avendo i fondi dei ricorrenti subito una concreta svalutazione. Secondo l'AFC, il rinvio della tassazione esporrebbe poi l'autorità fiscale al rischio di non vedersi notificata una realizzazione di beni attuatasi soltanto in seguito, per cui il fatto imponibile potrebbe anche cadere in dimenticanza, o di lasciarsi sfuggire il momento effettivo in cui realmente si perfeziona il trasferimento di beni nella sostanza privata o l'eventuale alienazione dei medesimi. D'altro canto, v'è anche il pericolo che le riserve occulte non ancora tassate sfuggano all'imposta diretta, contro la volontà esplicita del legislatore. Per questi motivi, il contribuente deve dimostrare soprattutto che la soprassedenza alla tassazione appare comunque nel suo caso per più di un verso necessaria. L'AFC conclude poi osservando che, per i casi particolari, che presentano caratteristiche del tutto anomale, non possono essere tracciate direttive generali. d) L'Amministrazione fiscale del Cantone di Ginevra, postulando anzitutto la scelta di principi chiari che possano esser applicati senza difficoltà ed esitazioni, riconosce in linea di massima che se si fissa la nascita del credito fiscale all'atto dell'effettiva realizzazione o alienazione dei beni immobiliari aziendali pertoccati in via successoria, si opta in effetti per la soluzione più realista, evitando in particolare stime e calcoli poco sicuri. e) Con le sue osservazioni del 31 gennaio 1978, l'Amministrazione dell'IDN del Cantone di Basilea Città ha tracciato una panoramica dei problemi che si pongono all'autorità fiscale in caso di trapasso ereditario di un'azienda. Anche per le autorità basilesi, occorre dare soprattutto alla norma tributaria una corretta interpretazione affinché il fisco possa cautelarsi da ingiustificate eccezioni di prescrizione o perenzione.

13. Alla luce della prassi cantonale e della già menzionata sentenza del 28 aprile 1972 (ASA 41, 450), si deve pertanto ammettere che, comunque si vogliano considerare le cose, la

BGE 104 Ib 385 S. 406

pretesa fiscale nei confronti d'una comunione ereditaria diventa esigibile soltanto con l'alienazione o la realizzazione stabile e definitiva degli immobili aziendali, a meno che tutti gli eredi o alcuni di essi, con espressa dichiarazione in tal senso, abbiano promosso il prematuro trasferimento della loro quota ereditaria dalla sfera commerciale al rispettivo patrimonio privato. Orbene, nel concreto caso, ove non v'è stata alcuna alienazione o cessione duratura in affitto dei beni aziendali, le autorita cantonali non pretendono neppure che un solo ricorrente abbia eventualmente rilasciato una dichiarazione di tal fatta, determinando in questo modo il cosiddetto passaggio a sostanza privata. Ingiustificate o comunque irrilevanti in quest'ambito sono poi le apprensioni di alcune amministrazioni cantonali, secondo cui il differimento del termine d'esigibilità della pretesa fiscale potrebbe anche complicare la riscossione stessa dell'imposta. Dopo la morte del titolare dell'impresa, le autorità fiscali dispongono infatti d'un termine di tre anni per cominciare la tassazione, inviando agli interessati un primo atto ufficiale, anche se le questioni relative alla nascita del credito d'imposta non sono state ancora definitivamente acclarate. D'altro canto, le predette autorità possono anche chiedere ai singoli eredi di determinarsi con un'esplicita manifestazione di volontà, onde sapere se essi propendono per un immediato trasferimento della loro parte di beni immobiliari aziendali nel rispettivo patrimonio privato o se vogliono invece ritardare codesto

passaggio sino al termine legale d'esigibilità, ossia, in altre parole, sino a decisione definitiva sull'alienazione o la realizzazione degli immobili aziendali. In quest'ultima ipotesi, occorrerà tuttavia rammentare ai coeredi che, caduta questa decisione, essi dovranno denunciare al fisco il fatto imponibile, indicando tutti i fattori importanti per stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale.

14. Da quanto sopra discende che, chiaramente a torto, l'autorità del Cantone Ticino ha considerato esigibile la pretesa fiscale litigiosa già nel 1969, intimando agli eredi ricorrenti la tassazione ai fini dell'imposta annuale sui profitti in capitale e sul plusvalore, giusta gli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN. Per quanto attiene all'IDN 15o periodo, l'impugnata decisione della CDT s'avvera pertanto lesiva del diritto federale e dev'essere annullata. In accoglimento dei ricorsi di diritto amministrativo

BGE 104 Ib 385 S. 407

proposti da A. G.-X., dalla dott. M. X. e da M. X., gli atti sono quindi restituiti all'autorità competente che emanerà una nuova tassazione quando i beni immobiliari aziendali dei ricorrenti saranno alienati o realizzati giusta l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, nel senso testé esposto.

15. Per quanto concerne l'imposta cantonale 1969, non diversa è la sorte della sentenza impugnata, ancorché il potere cognitivo del Tribunale federale - essendo in gioco l'applicazione e l'interpretazione di norme del livello legislativo - sia qui limitato ad eventuali violazioni dell'art. 4 Cost., ed in ispecie all'arbitrio (supra consid. 3: inoltre sentenza 17 febbraio 1978 in re B., apparsa nella Rivista tributaria ticinese (RTT) 1978, 121 segg., in part. 124b; BOTTOLI, op.cit., pag. 140).
a) Secondo l'art. 19 cpv. 2 LT, sono (pure) considerati reddito di azienda i profitti in capitale conseguiti nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità mediante l'alienazione o la realizzazione di beni mobiliari (specialmente titoli e valori) e immobiliari (lett. b), nonché i benefici di liquidazione in caso di cessazione o di alienazione di un'azienda o di trasferimento della stessa fuori Cantone, i guadagni risultanti dalla cessione di clientela, ecc. (lett. c). L'art. 75 LT dispone poi che se l'assoggettamento all'imposta cessa oppure si è proceduto ad una tassazione intermedia (art. 74 LT), oltre all'imposta ordinaria sul reddito è dovuta un'imposta annuale sui profitti in capitale e sul plusvalore nel senso dell'art. 19 cpv. 2 lett. b, c e d conseguiti durante il periodo di computo e quello di tassazione, con l'aliquota applicabile unicamente a questo reddito (cpv. 1). I profitti in capitale ed il plusvalore soggetti a codesta imposta non sono compresi nel computo dell'imposta sul reddito ordinario (cpv. 2). Nel calcolo dell'imposta annuale prevista da questo articolo, non si tiene inoltre conto di alcuna deduzione (cpv. 3).
b) Come già rilevato ed altresì riconosciuto tanto dalla CDT nella sentenza impugnata (consid. 5, pag. 31), quanto dall'ACC nella sua risposta (punto 2, pag. 9), l'imposta speciale sui profitti in capitale e sul plusvalore giusta gli art. 19 cpv. 2 lett. b c e 75 LT è strutturata alla stessa stregua della corrispondente imposta federale annuale ai sensi degli art. 21 cpv. 1 lett. d e 43 DIN, con la sola differenza - peraltro ininfluente nel concreto caso - che l'art. 19 cpv. 2 lett. c LT si applica

BGE 104 Ib 385 S. 408

anche ad aziende non aventi l'obbligo di tenere libri contabili. È pertanto evidente che i principi validi per l'applicazione delle norme di diritto cantonale sono identici a quelli invalsi nei confronti delle disposizioni del diritto federale: per entrambe le imposte, torna quindi applicabile, in altre parole, la prassi instauratasi attorno

alla norma del decreto 9 dicembre 1940 del Consiglio federale (cfr. inoltre, in questo contesto, l'art. 18 cpv. 2 della nuova legge tributaria del 28 settembre 1976, ove il legislatore ticinese ha dichiarato imponibili i profitti in capitale e gli utili di liquidazione conseguiti mediante l'alienazione, la realizzazione, il trasferimento nella sostanza privata, o in imprese o stabili organizzazioni fuori Cantone di beni mobiliari e immobiliari aziendali, compresi i valori immateriali, aggiungendo altresì che, al trasferimento nella sostanza privata, è parificata la cessione in affitto di un'azienda, qualora non sia manifestamente di natura transitoria). Quanto è stato detto per l'IDN vale quindi, mutatis mutandis, anche per l'imposta cantonale. Ora, se in base a codesti principi e sulla scorta di codesta prassi, il Tribunale federale ha stabilito che il credito fiscale vantato dall'autorità cantonale non era in effetto ancora sorto, che ancora non v'era stata una realizzazione (o un'alienazione) di beni immobiliari aziendali ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, è finanche palese che detto credito non potesse essere esposto neppure con riferimento all'imposta cantonale. Per quanto attiene a quest'ultima imposta, la decisione impugnata appare pertanto insostenibile e chiaramente sbagliata e, come tale, assurge ad arbitrio (v. DTF 100 Ia 468 e, per un ragionamento analogo, la sentenza 17 giugno 1977 in re T., apparsa in Rep. 1978, 22 segg., in part. 29 consid. 7). Considerato infatti che l'ordinamento giuridico cantonale è sostanzialmente consimile a quello federale e che i problemi di fatto e di diritto posti dall'attuale vertenza e connessi all'applicazione delle norme cantonali e federali sono altrettanto identici, sarebbe ovviamente un fuor d'opera assoggettare all'imposta cantonale un profitto in capitale (dell'ordine di 20 milioni) non ancora conseguito per mancanza d'una qualsiasi alienazione o realizzazione dei beni immobiliari aziendali. Le stesse ragioni che rendono attualmente illegittima la tassazione ai fini dell'IDN 15o periodo, fanno apparire altrettanto insostenibile la corrispondente tassazione relativa all'imposta cantonale sui profitti in capitale e sul plusvalore.



c) Tutti i ricorsi di diritto pubblico proposti dagli eredi X. s'avverano di conseguenza ugualmente fondati, ciò che comporta l'automatico annullamento della pronunzia impugnata anche per quanto attiene all'imposta cantonale. IV. Altre censure

16. L'accoglimento dei ricorsi per le ragioni anzidette rende inutile l'esame d'un certo numero di censure opposte dagli eredi X. alla sentenza impugnata, ma rese inattuali per difetto dei presupposti che giustificano l'eventuale imposizione di un utile di liquidazione. Sotto questo risvolto, torna pertanto superfluo esaminare le eccezioni di perenzione e prescrizione sollevate dai ricorrenti e i problemi relativi al valore commerciale degli immobili nel 1969. Ragioni di principio e d'economia processuale impongono per contro la disamina di quegli argomenti che attengono all'oggetto stesso dell'imposta e che appaiono pertanto rilevanti ai fini della futura tassazione d'un profitto in capitale. (17.- Appartenenza della particella n. 1808 alla sostanza commerciale.)

18. Ripartizione del valore dell'immobile ("Wertzerlegung") sito al mappale 1071. Per quel che attiene alla cennata particella, i ricorrenti rimproverano inoltre alla Corte cantonale di non aver eseguito una ripartizione del valore dell'immobile conformemente a quanto esposto dal Tribunale federale in DTF 92 I 51 segg. rilevando in particolare che i cinque negozi situati al pianoterra dell'albergo avrebbero dovuto essere assegnati alla sostanza privata (trattasi più precisamente d'una tabaccheria, d'una gioielleria, d'un salone per signora, d'un negozio di fotografo e d'una boutique che, nel 1969, avevano ancora fruttato ai ricorrenti, in mercede, la somma di 36 720 franchi). La CDT ha giustificato infatti l'attribuzione degli stessi alla sfera commerciale osservando in particolare che "l'esiguità della loro superficie e la scarsa importanza economica - l'affitto contribuiva al reddito netto in misura inferiore al 10% - non permette di escluderli

dal complesso aziendale" (sentenza impugnata, consid. 7 in fine). a) Il 23 giugno 1969, l'AFC ha emanato un "Promemoria quanto alla tassazione degli utili provenienti da immobili adibiti in parte a scopi commerciali e in parte a scopi privati" (ripartizione del valore dell'immobile - partage de la valeur de l'immeuble - Wertzerlegung), apparso in ASA 38, 128 segg. e 131 segg. per la versione tedesca e francese e nella Rivista tributaria ticinese 1969, 108 segg. per la versione italiana. Detto promemoria è stato redatto in seguito all'emanazione della sentenza 18 febbraio 1966 in re Schatzmann (DTF 92 I 49 segg. - ASA 35, 304 segg.), ove il Tribunale federale ha deciso che, per la tassazione degli utili conseguiti da persone fisiche con l'alienazione o la realizzazione di immobili utilizzati promiscuamente, si deve - contrariamente alla vecchia prassi (cfr. MASSHARDT/GENDRE, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIN, n. 76) - procedere ad una ripartizione del valore del bene immobile e tassare soltanto l'utile attinente alla parte dell'immobile adibita a scopi commerciali (v. circolare n. 15 dell'AFC, in RTT 1969, pag. 108). Secondo l'autorità federale, la detta ripartizione del valore non deve tuttavia essere effettuata in ogni caso: in particolare, si può rinunciarvi quando "la destinazione privata dell'immobile era di poca importanza rispetto al suo impiego a scopi commerciali, per esempio quando il valore locativo della parte privata dell'immobile costituiva meno del 10 per cento del valore locativo di tutto l'immobile". Anche se la cennata sentenza del Tribunale federale, peraltro confermata in seguito (v. ad es. ASA 40, 339 segg.), è stata accolta dalla dottrina con qualche riserva, le competenti autorità cantonali si sono generalmente adeguate alle istruzioni dell'AFC, procedendo in seguito secondo le direttive contenute nel promemoria (cfr. KÄNZIG, Ergänzungsband, ad art. 21 DIN, n. 91; HÖHN, Steuerrecht, II ediz., pag. 117; COURVOISIER, op.cit., pag. 261; GROSSMANN, op.cit., pag. 32 e riferimenti, in part. nota n. 5; BOTTOLI, op.cit., pag. 52). Ciò è segnatamente il caso nel Cantone Ticino, ove tanto la CDT (implicitamente, con riferimento a STEINMANN, Das Grundstück als Gegenstand des Geschäftsvermögens im Wehrsteuerrecht, ASA 44, 561 segg., in part. 582, nota n. 84), quanto l'ACC nelle osservazioni di risposta (pag. 20 d) hanno chiaramente alluso alla già menzionata circolare dell'AFC. In questo contesto, giova peraltro rilevare che



la ripartizione del valore di un immobile a sfruttamento misto sostanzia in modo generale un principio basilare dell'equità in materia fiscale, poiché permette al contribuente che ha conseguito un profitto giusta l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN di sottrarre legalmente all'imposta quella frazione d'utile che corrisponde alla parte dell'immobile adibita a scopi privati; in altre parole, soltanto l'utile immobiliare che ricade nella sfera commerciale entra in linea di conto per il calcolo dell'imposta sulla difesa nazionale (cfr. ancora DTF 92 I 51 segg., in part. 53 e riferimenti; promemoria citato, RTT 1969, 109). Nello spirito del decreto del 1940, la cennata spartizione del valore deve tuttavia essere effettuata soltanto se una parte importante dell'immobile non era chiaramente adibita a scopi commerciali e non era quindi impiegata come tale nell'esercizio aziendale. Orbene, quando l'AFC ha adottato il suo promemoria, si poteva senz'altro sostenere che la detta ripartizione del valore non doveva esser operata allorché il valore locativo della parte privata dell'immobile alienato o realizzato costituiva meno del 10% del valore locativo globale, vale a dire della mercede complessiva che il proprietario avrebbe ottenuto se avesse locato l'intero immobile. Sotto questo profilo, le cennate direttive dell'AFC appaiono pertanto conformi al diritto federale.

19. (Valore contabile degli immobili) (V. Spese processuali.)