

BGE 148 I 286

Bundesgericht (BGE), 2022-08-04, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_148 I 286](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_148_I_286)

FR: ATF 148 I 286

IT: DTF 148 I 286

Regeste

Regeste Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 7 Abs. 1 StHG; "Begrenzung der Auswirkung des Eigenmietwerts"; abstrakte Kontrolle von Art. 20 Abs. 4 des Tessiner Steuergesetzes vom 21. Juni 1994 (StG/TI), wonach der steuerbare Eigenmietwert bei einem steuerbaren Vermögen von weniger als 500'000 Franken und auf Antrag des Steuerpflichtigen maximal 30 % der Bareinnahmen betragen darf. Die Besteuerung des Eigenmietwerts ergibt sich aus Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV. Sie zielt insbesondere darauf ab, die Gleichbehandlung von Personen, die in ihrer eigenen Immobilie wohnen, und Mietern zu gewährleisten. Die Grenze, welche von der kantonalen Besteuerung nicht unterschritten werden darf, liegt bei 60 % des Marktwerts und muss in jedem Einzelfall eingehalten werden (E. 4). Feststellung eines Verstosses gegen Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV sowie Art. 7 Abs. 1 StHG, da sich Art. 20 Abs. 4 StG/TI nicht auf das Kriterium des Marktwerts, sondern auf einen Prozentsatz der "Bareinnahmen" bezieht und auch keinen Vorbehalt hinsichtlich der Einhaltung des von der Rechtsprechung geforderten Mindestsatzes von 60 % enthält (E. 5).

Volltext

Urteilkopf 148 I 286 19. Estratto della sentenza della II Corte di diritto pubblico nella causa A. e B. contro Gran Consiglio della Repubblica e Cantone Ticino (ricorso in materia di diritto pubblico) 2C_605/2021 del 4 agosto 2022 Regeste Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV ; Art. 7 Abs. 1 StHG ; "Begrenzung der Auswirkung des Eigenmietwerts"; abstrakte Kontrolle von Art. 20 Abs. 4 des Tessiner Steuergesetzes vom 21. Juni 1994 (StG/TI), wonach der steuerbare Eigenmietwert bei einem steuerbaren Vermögen von weniger als 500'000 Franken und auf Antrag des Steuerpflichtigen maximal 30 % der Bareinnahmen betragen darf. Die Besteuerung des Eigenmietwerts ergibt sich aus Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV . Sie zielt insbesondere darauf ab, die Gleichbehandlung von Personen, die in ihrer eigenen Immobilie wohnen, und Mietern zu gewährleisten. Die Grenze, welche von der kantonalen Besteuerung nicht unterschritten werden darf, liegt bei 60 % des Marktwerts und muss in jedem Einzelfall eingehalten werden (E. 4). Feststellung eines Verstosses gegen Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV sowie Art. 7 Abs. 1 StHG , da sich Art. 20 Abs. 4 StG /TI nicht auf das Kriterium des Marktwerts, sondern auf einen Prozentsatz der "Bareinnahmen" bezieht und auch keinen Vorbehalt hinsichtlich der Einhaltung des von der Rechtsprechung geforderten Mindestsatzes von 60 % enthält (E. 5). Sachverhalt ab Seite 287 BGE 148 I 286 S. 287 A. Durante la seduta del 1° giugno 2021, il Gran Consiglio del Cantone Ticino ha modificato l'art. 20 della legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT/TI; RL 640.100), adottando un nuovo capoverso 4, relativo ad un "freno dell'impatto del valore locativo". La citata norma ha attualmente il tenore seguente: Art. 20 1 È imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente: a) i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento; b) il valore locativo di immobili o di parti di essi, che il

contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito; c) i proventi da contratti di superficie; d) i proventi dall'estrazione di ghiaia, sabbia o altri elementi costitutivi del suolo; 2 Il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, è stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni. Per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. BGE 148 I 286 S. 288 3 La riduzione di cui al capoverso 2 è ammessa solo per gli immobili utilizzati come residenza primaria. 4 In caso di una sostanza imponibile inferiore a 500'000 franchi e su richiesta del contribuente, il valore locativo imponibile può ammontare al massimo al 30 per cento delle entrate in contanti. Trascorsi i termini per l'esercizio del diritto di referendum, la modifica di legge relativa all'art. 20 cpv. 4 LT/TI è stata pubblicata nel bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi del Cantone Ticino del 6 agosto 2021 e l'entrata in vigore è stata fissata al 1° gennaio 2022. B. Con ricorso in materia di diritto pubblico del 5 agosto 2021, A. e B. si sono rivolti al Tribunale federale, domandando la concessione dell'effetto sospensivo al loro gravame e, nel merito, che l'art. 20 cpv. 4 LT/TI sia annullato. In rappresentanza dell'organo legislativo cantonale, con risposta del 15 settembre 2021 il Consiglio di Stato ticinese ha chiesto che l'impugnativa sia respinta, mentre sulla domanda di concessione dell'effetto sospensivo si è rimesso al giudizio del Tribunale federale. Con decreto dell'8 settembre 2021, la domanda di concessione dell'effetto sospensivo è stata respinta. Con replica del 25 ottobre 2021 e duplice del 24 novembre 2021 le parti hanno confermato la loro posizione. Constatata la sua incompatibilità con il diritto superiore, il Tribunale federale ha annullato la norma impugnata, ammettendo il ricorso. Erwägungen Dai considerandi: 4. 4.1 L'imposizione del valore locativo trova le sue ragioni nella necessità di rispettare l'equità fiscale, come richiesto dall' art. 8 cpv. 1 Cost. e dall' art. 127 cpv. 2 Cost. (DTF 143 I 137 consid. 3.2). In particolare, essa mira a garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà, con relativo diritto ad un certo numero di deduzioni (per oneri ipotecari, spese di manutenzione, ecc.) e inquilini che - pur sostenendo delle spese, in particolare a livello di pigione - non hanno diritto a nessuna deduzione analoga (DTF 143 I 137 consid. 3.2; DTF 131 I 377 consid. 2.1; DTF 123 II 9 consid. 3; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3 a ed. 2020, §13 n. 51 segg.). BGE 148 I 286 S. 289 4.2 In materia di imposta federale diretta, il valore locativo è imponibile in base all'art. 21 cpv. 1 let. b della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Nel stabilirlo, va tenuto conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente (art. 21 cpv. 2 LIFD). Il valore locativo dev'essere fissato al valore obiettivo di mercato (art. 16 cpv. 2 LIFD ; DTF 131 I 377 consid. 2.2) e corrisponde quindi all'importo che il proprietario o il detentore dei diritti di godimento su un immobile dovrebbe pagare sul mercato per poterlo occupare nelle medesime condizioni. Un certo margine è ammesso (sentenza 2C_22/2021 del 7 maggio 2021 consid. 3.1); in media , il valore locativo ritenuto da un Cantone in materia di imposta federale diretta non può però situarsi al di sotto del 70 % del valore di mercato (DTF 148 I 210 consid. 4.4.5, con riferimento anche alla prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni; DTF 123 II 9 consid. 4b; sentenze 2C_22/2021 del 7 maggio 2021 consid. 3.1; 2C_25/2021 del 7 maggio 2021 consid. 4.1; NICOLAS MERLINO, in Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [ed.], 2 a ed. 2017, n. 107 segg. ad art. 21 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ed. 2019, n. 59 segg. ad art. 16 LIFD). 4.3 In ambito di imposte cantonali - che è quello che qui in concreto ci occupa, in relazione all'impugnazione dell'art. 20 cpv. 4 LT/TI

- l'obbligo di imporre il valore locativo degli immobili risulta invece espressamente dall'art. 7 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). A differenza della LIFD, in merito alla sua fissazione la LAID non prevede tuttavia esigenze specifiche, di modo che i limiti da rispettare coincidono con quelli previsti dalla Costituzione; in particolare, dall' art. 8 cpv. 1 Cost. e dai principi di cui all' art. 127 cpv. 2 Cost. (DTF 143 I 137 consid. 3.2; DTF 131 I 377 consid. 2.2; sentenza 2C_1/2019 del 16 gennaio 2020 consid. 4.2). Tenuto conto del margine di apprezzamento riconosciuto ai Cantoni in un contesto nel quale un'armonizzazione verticale non è data, la giurisprudenza ha quindi stabilito che il valore locativo in ambito di imposta cantonale deve di principio corrispondere al valore di mercato ma che, alla luce della limitata disponibilità di proprietà fondiaria, del rischio di speculazione che ne deriva, e della volontà BGE 148 I 286 S. 290 di promuovere fiscalmente la previdenza privata attraverso l'acquisto di abitazioni per uso personale (art. 108 cpv. 1 Cost.), esso può essere anche più basso. Per garantire il rispetto della Costituzione federale (art. 8 cpv. 1 Cost. e 127 cpv. 2 Cost.), ha però indicato che c'è un limite al di sotto del quale non è lecito andare e che, in ogni singolo caso , questo limite inferiore è costituito dal 60 % del valore di mercato (DTF 148 I 210 consid. 4.4.6; DTF 143 I 137 consid. 3.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, in Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ed. 2021, n. 71 seg. ad § 21 StG/ZH; REICH, op. cit., § 13 n. 53 segg.; REICH/WEIDMANN, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [ed.], 3 a ed. 2017, n. 43 seg. ad art. 7 LAID).

4.4 Come risulta dalla citata DTF 143 I 137 (consid. 3.4), in applicazione dei principi esposti, il Tribunale federale ha di conseguenza: (a) annullato una norma che prevedeva che il valore locativo dovesse "di regola" corrispondere al 60 % del valore di mercato , perché implicava l'ammissione della possibilità dell'esistenza di valori locativi al di sotto di tale soglia (DTF 124 I 145 consid. 5); (b) formulato riserve in merito al metodo scelto, ma considerato conforme alla Costituzione federale un'iniziativa popolare che mirava a fissare valori locativi che raggiungessero al massimo il 70 % del valore di mercato (sentenza 1P.40/1997 del 25 marzo 1998 consid. 6c); (c) giudicato incostituzionale un metodo di valutazione che comportava la fissazione di un valore locativo medio tra il 60 % e il 61 % del valore di mercato, siccome bisognava supporre che un numero rilevante di contribuenti sarebbe stato imposto in base a un valore locativo inferiore al 60 % del valore di mercato (DTF 124 I 193 consid. 3f); (d) ammesso la possibilità dell'applicazione conforme alla Costituzione di una norma che prevedeva una riduzione del 40 % del valore di mercato stabilito individualmente, tra l'altro anche in ragione del fatto che una valutazione di singoli oggetti fornisce maggiori garanzie in merito al rispetto dei principi validi in materia e alla luce delle rassicurazioni fornite dalle autorità cantonali, secondo cui non si sarebbe in nessun singolo caso scesi sotto la soglia del 60 % imposta dalla Costituzione federale (DTF 125 I 65 consid. 4 seg.); (e) confermato che la fissazione del valore locativo fino ad un massimo del 70 % del valore di mercato permetteva il rispetto della BGE 148 I 286 S. 291 Costituzione federale, sottolineando tuttavia che l'esiguità del margine a disposizione (10 %) per non finire sotto la soglia del 60 % imponeva di procedere a valutazioni precise (DTF 128 I 240 consid. 2.5-2.7); (f) annullato una norma che, per compensare l'applicazione di valori locativi sotto la soglia del 60 %, riconosceva agli inquilini il diritto alla deduzione dei costi di locazione (DTF 131 I 377 consid. 3 seg.).

Ritenuto che la soglia del 60 % del valore di mercato deve essere rispettata in ogni singolo caso , nella stessa DTF 143 I 137 il Tribunale federale è d'altra parte giunto alla conclusione

che una norma che prevedeva la salvaguardia della soglia del 60 % soltanto in media violava il principio della parità di trattamento, il cui rispetto va garantito sia tra proprietari di immobili ed inquilini nel loro complesso, sia tra singoli proprietari di immobili e singoli inquilini che dispongono di una capacità economica paragonabile (consid. 4). 5. Anche nella fattispecie, tra le critiche degli insorgenti vi è quella secondo cui l'art. 20 cpv. 4 LT/TI viola il principio di uguaglianza giuridica garantito dall' art. 8 Cost. , perché crea un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti proprietari del proprio alloggio ed inquilini. 5.1 Una norma disattende il principio della parità di trattamento garantito dall' art. 8 cpv. 1 Cost. se, tra casi simili, fa distinzioni che nessun ragionevole motivo in relazione alla situazione da regolare giustifica di fare o sottopone ad un regime identico situazioni che presentano tra loro differenze rilevanti e di natura tale da rendere necessario un trattamento diverso (DTF 147 I 16 consid. 4.2.1; DTF 143 I 1 consid. 3.3). L'ingiustificata uguaglianza rispettivamente la disparità di trattamento devono riferirsi ad un aspetto sostanziale. Non va poi trascurato che una disparità di trattamento può comunque essere legittimata dagli scopi perseguiti dal legislatore (DTF 141 I 78 consid. 9.5; DTF 136 I 1 consid. 4.3.2; DTF 136 II 120 consid. 3.3.2) e che - in generale - quest'ultimo ha ampio spazio di manovra (DTF 147 I 16 consid. 4.2.1; DTF 143 I 1 consid. 3.3; DTF 136 I 1 consid. 4.1; sentenza 2C_302/2020 / 2C_306/2020 dell'11 novembre 2021 consid. 10.1). In ambito fiscale, l' art. 8 cpv. 1 Cost. è concretizzato dall' art. 127 cpv. 2 Cost. , in cui sono ancorati i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, così come quello dell'imposizione secondo la capacità economica (DTF 141 I 78 consid. 9.1; KATHRIN KLETT, BGE 148 I 286 S. 292 Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 111/1992 II pagg. 1 segg., 58 segg.; DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 111/1992 II pagg. 145 segg., 164 segg.). Nel contesto in cui ci muoviamo, il rispetto dell'art. 8 cpv. 1 e 127 cpv. 2 Cost. è inoltre richiesto anche dall' art. 7 cpv. 1 LAID (precedente consid. 4.3). 5.2 Ora, la tassazione del valore locativo trova le sue ragioni proprio nella necessità di rispettare l' art. 8 cpv. 1 Cost. e l' art. 127 cpv. 2 Cost. In particolare, mira a garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini e - per far ciò - pone dei limiti ben precisi (precedenti consid. 4.1, 4.3 e 4.4). Come a ragione osservato nel ricorso, con l'adozione dell'art. 20 cpv. 4 LT/TI tali limiti vengono tuttavia superati. 5.2.1 Per i proprietari di immobili che dispongono di una sostanza imponibile che è superiore a fr. 500'000.-, continua in effetti a valere la regola prevista dall'art. 20 cpv. 2 LT/TI, in base alla quale il "valore locativo è stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni". Per la categoria dei proprietari di immobili con una sostanza imponibile che è inferiore a fr. 500'000.-, il limite massimo del valore locativo imponibile giusta l' art. 7 cpv. 1 LAID è invece fissato in via generale, su semplice richiesta, al 30 % delle loro "entrate in contanti", ciò che costituisce una violazione dell'art. 8 cpv. 1 e dell' art. 127 cpv. 2 Cost. nonché dello stesso art. 7 cpv. 1 LAID , che pure esige il rispetto delle prime due norme citate. 5.2.2 Al fine di garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini, l' art. 8 cpv. 1 Cost. e l' art. 127 cpv. 2 Cost. impongono infatti che il valore locativo di un immobile sia stabilito riferendosi al criterio del valore di mercato , non ad un altro criterio consistente in una percentuale delle "entrate in contanti" che vengono conseguite dai proprietari di immobili, come è previsto dall'art. 20 cpv. 4 LT/TI. Nel contempo, la giurisprudenza relativa all' art. 7 cpv. 1 LAID stabilisce che il valore di mercato può essere ridotto fino al 60 %, ma che questa soglia costituisce un limite invalicabile che dev'essere rispettato in ogni singolo caso , ciò che l'art. 20 cpv. 4 LT/TI nuovamente non garantisce: perché la riduzione da esso indicata vale per ogni persona

proprietaria di immobili con una sostanza imponibile BGE 148 I 286 S. 293 inferiore a fr. 500'000.-, senza fare nessuna riserva in merito alla necessità di rispettare la soglia minima del 60 %, prescritta dalla giurisprudenza in materia di parità di trattamento tra proprietari che abitano il proprio immobile e inquilini (DTF 148 I 210 consid. 4.4.6; DTF 143 I 145 consid. 4.5.2; sentenza 2C_38/2021 del 3 marzo 2021 consid. 3.2.6). 5.3 La lesione del diritto superiore riscontrata (art. 8 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost. e art. 7 cpv. 1 LAID) non può d'altra parte trovare legittimazione nemmeno negli obiettivi perseguiti dal legislatore cantonale, che pure occorre considerare (precedente consid. 5.1; DTF 141 I 78 consid. 9.5; sentenza 2C_302/2020 dell'11 novembre 2021 consid. 10.1). 5.3.1 Anche volendo fare astrazione dai dubbi espressi dal Governo cantonale in merito all'effettiva natura di "casi di rigore" ai quali mira la norma (precedente consid. 3.4, con riferimento ai valori di stima immobiliare applicati nel Cantone Ticino, che permetterebbero di fare beneficiare dell'art. 20 cpv. 4 LT/TI pure proprietari di immobili con un valore effettivo di circa 1,2 milioni di franchi), va infatti ribadito che la soglia del 60 % del valore di mercato a garanzia della parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini è un limite inferiore assoluto, e che esso è stato per altro fissato già tenendo conto di vari aspetti, tra cui la volontà di promuovere la previdenza privata attraverso l'acquisto di abitazioni ad uso personale (art. 108 cpv. 1 Cost. ; DTF 148 I 210 consid. 4.4.6; DTF 143 I 137 consid. 3.3). 5.3.2 In questo ambito, uno spazio di manovra dei Cantoni non è quindi (più) dato e il perseguimento di scopi come quello al quale mirava l'introduzione dell'art. 20 cpv. 4 LT/TI - su cui, oltre al Governo, ha espresso riserve anche parte del Parlamento (consid. 3.3 non pubblicato) - dovrà di conseguenza passare attraverso l'uso di altri strumenti, che non implicino in nessuna fattispecie concreta di scendere sotto la soglia del 60 % del valore di mercato (DTF 143 I 137 consid. 4.5.2; sentenza 2C_38/2021 del 3 marzo 2021 consid. 3.2.6). 5.4 Infine, ad altro giudizio in merito all'art. 20 cpv. 4 LT/TI, non conduce né il richiamo alla sentenza P.428/1982 del 13 aprile 1983, parzialmente pubblicata in DTF 109 Ia 252 e resa dal Tribunale federale in relazione al décret sur l'imposizione locative adottato dal Cantone Vaud il 1° giugno 1982, né il fatto che anche altri Cantoni BGE 148 I 286 S. 294 prevedono regolamentazioni concernenti i "casi di rigore" (consid. 3.2 non pubblicato, relativo agli argomenti contenuti nel rapporto di maggioranza). 5.4.1 Riguardo al primo aspetto, va infatti rilevato che - per lo meno a partire dal 20 marzo 1998, quando la maggioranza dei Membri delle due Corti di diritto pubblico del Tribunale federale si è espressa in tal senso - la giurisprudenza è rimasta costante ed è quella che è stata presentata nel considerando 4, che prevede che il limite al di sotto del quale non è lecito andare, in ogni singola fattispecie , è costituito dal 60 % del valore di mercato (DTF 148 I 210 consid. 4.4.6; DTF 143 I 137 consid. 3.3, che rinvia alla DTF 124 I 145 consid. 4d). Il riferimento a giudizi precedenti a quella data, in cui il Tribunale federale dovesse essere giunto ad altre conclusioni, non è quindi determinante e non necessita di approfondimento. 5.4.2 Nel contempo, va osservato che l'eventuale esistenza di norme analoghe o addirittura uguali a quella proposta, contenute nella legislazione di altri Cantoni, non fornisce ancora garanzie in merito alla compatibilità con il diritto superiore, la quale - per le ragioni esposte in precedenza - non è in concreto data. In effetti, garanzie in tal senso risultano semmai dall'avvenuta tutela di queste norme da parte del Tribunale federale dopo che qualcuno le aveva impugnate - quale pregiudizio cui potersi richiamare in situazioni analoghe e in presenza di un quadro normativo immutato -, non già dalla loro semplice adozione da parte di autorità di altri Cantoni.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.