

# **BGer 2C 422/2016 vom 13. September 2017**

Bundesgericht, 2017-09-13, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_422\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_422_2016)

FR: TF 2C 422/2016 du 13 septembre 2017

IT: TF 2C 422/2016 del 13 settembre 2017

## **Regeste**

Imposta cantonale 2013 | Finanze pubbliche & diritto tributario

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico in materia di tassazione sulla sostanza, che rientra tra quelle previste dall' art. 73 cpv. 1 LAID (sentenza 2C\_495/2015 del 13 aprile 2016 consid. 5.4), non ricade sotto nessuna delle eccezioni di cui all' art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF).

### **E. 1.2**

Presentata nei termini ( art. 100 cpv. 1 LTF ) da un'autorità legittimata in tal senso ( art. 89 cpv. 2 LTF in relazione con l' art. 73 cpv. 2 LAID ), essa è quindi ammissibile come ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF.

### **E. 2.1**

Di principio, il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale ( art. 106 cpv. 1 LTF ; DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713). Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha sollevato e motivato tale censura ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, la verifica dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitata all'eventuale violazione di diritti fondamentali ( DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.).

### **E. 2.2**

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Esso può scostarsene se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che, insieme a quello dell'eventuale arbitrio, compete all'insorgente sostanziare ( art. 97 cpv. 1 LTF ).

### **E. 3**

La procedura concerne la valutazione della sostanza immobiliare dell'opponente per il periodo fiscale 2013.

### **E. 3.1**

Nel Cantone Ticino alla base dell'imposizione degli immobili e dei loro accessori vi è la stima ufficiale (art. 42 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 10.2.1.1]; art. 1 della legge ticinese sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 13 novembre 1996 [LSt/TI; RL/TI 10.2.9.1]; ROCCO FILIPPINI, I valori di stima nella giurisprudenza federale e cantonale stime immobiliari nel Cantone Ticino: il quadro giuridico, in: *Novità fiscali del Centro di competenze tributarie della SUPSI*, n. 9/2014, pag. 18 segg.). I fondi edificabili sono valutati secondo il loro valore venale, a dipendenza del grado di urbanizzazione; i fondi edificati devono essere valutati come un'unità economica comprendente fabbricati e relativo terreno annesso (art. 15 cpv. 1 e 2 LStr/TI). È considerato valore venale di un fondo il prezzo normalmente conseguibile per un oggetto analogo in una libera contrattazione (art. 16 cpv. 1 LSt/TI); il valore venale di un fondo edificato (fabbricato più terreno annesso) è determinato tenendo conto del valore metrico e di quello di reddito secondo una media ponderata (art. 16 cpv. 2 LSt/TI).

### **E. 3.2**

Dal punto di vista procedurale, la valutazione della sostanza immobiliare è indipendente da quella di tassazione. A tal riguardo, l'art. 26 LSt/TI precisa che il Consiglio di Stato decide la revisione generale ed i successivi aggiornamenti delle stime dei fondi. Quale autorità preposta a tali operazioni è designato l'Ufficio cantonale di stima (art. 27 LSt/TI in relazione con l' art. 16 cpv. 1 del regolamento ad essa relativo [RL/TI 10.2.9.1.1]). Il valore di stima è calcolato nel quadro di revisioni generali che hanno luogo ogni 20 anni (art. 6 LSt/TI). Nel periodo che intercorre fra due revisioni generali, i valori ufficiali di stima sono oggetto di aggiornamenti intermedi, secondo cicli quadriennali (art. 7 LStr/TI). Inoltre, vi sono situazioni che conducono ad "aggiornamenti particolari", come la nuova costruzione o la riattazione, nonché la modifica del piano regolatore (art. 8 cpv. 1 LSt/TI). In questi casi, la nuova stima è eseguita fondandosi sui fattori generali d'incidenza di cui all'art. 19 vigenti al momento dell'ultima revisione generale o dell'ultimo aggiornamento intermedio ed entra in vigore con decreto del Consiglio di Stato (art. 8 cpv. 2 LSt/TI). Revisioni eccezionali possono essere invece intraprese quando le condizioni di base per la valutazione dei beni immobili dovessero subire dei mutamenti essenziali e permanenti (art. 9 LSt/TI).

### **E. 4**

Come già ricordato, con sentenza del 24 marzo 2016 la Camera di diritto tributario ha accolto il ricorso di A.\_\_\_\_\_ e stralciato l'importo di fr. 210'000.--, che era stato aggiunto dalle autorità fiscali con riferimento agli investimenti svolti sulla particella xxx del Comune di Y.\_\_\_\_\_ fino al 31 dicembre 2013, poiché un simile procedere non era sorretto da nessuna base legale.

### **E. 4.1**

In particolare, pronunciandosi sulla fattispecie in esame la Corte cantonale ha dapprima rilevato: che, secondo il diritto ticinese, la procedura di valutazione della sostanza immobiliare è indipendente da quella di tassazione; che tale soluzione è per certi versi insoddisfacente, perlomeno nella misura in cui i lavori di costruzione o di riattazione di un edificio possono protrarsi per diversi anni e il valore di stima aggiornato entra in vigore ancora più tardi; che, d'altra parte, sia il testo dell'art. 42 cpv. 1 LT/TI, che prevede che gli

immobili e i loro accessori sono imposti per il valore di stima ufficiale, sia il testo dell'art. 1 LSt/TI, secondo cui i valori della sostanza immobiliare, stabiliti con l'accertamento ufficiale di stima, servono quale base di calcolo per il prelievo di tributi pubblici, sono chiari e non lasciano la possibilità di altre interpretazioni; che, nell'assenza di norme legali che disciplinano il lasso di tempo che trascorre tra l'esecuzione di lavori di edificazione o riattazione di un immobile e l'entrata in vigore della nuova stima aggiornata, decisa nella fattispecie dal Consiglio di Stato per il 31 dicembre 2014, è ravvisabile una cosiddetta lacuna impropria, ovvero una mancanza di una regola che sarebbe opportuno o persino necessario introdurre, ma che l'autorità giudiziaria non può colmare se non in casi eccezionali, in concreto non dati.

#### **E. 4.2**

Formulate queste osservazioni, ha quindi proseguito il suo ragionamento indicando: che le severe esigenze che derivano dal principio di legalità non permettono di tutelare la prassi del fisco, che mira in definitiva ad aggiungere al valore di stima ufficiale, imposto a titolo di sostanza immobiliare, il valore dell'opera degli artigiani e degli imprenditori, imposto a titolo di sostanza mobiliare, quale contropartita dei debiti privati dichiarati dal proprietario; che alla validità della prassi dell'autorità di tassazione si oppone inoltre il principio di accessione enunciato dall' art. 667 cpv. 2 CC .

#### **E. 4.3**

Detto anche di quanto precede, la Camera di diritto tributario ha infine aggiunto: che alla data determinante del 31 dicembre 2013, il valore di stima in vigore era ancora quello vecchio (pari a fr. 140'118.--) mentre il credito vantato nei confronti del fratello si era già materializzato in sostanza immobiliare; che ciò vale nella misura di fr. 401'394.45 corrispondenti alle fatture di artigiani e imprenditori onorate direttamente dal fratello, essendo il saldo rimanente di fr. 98'605.55 stato accreditato sul conto corrente postale della ricorrente il 27 dicembre 2013, correttamente dichiarato nell'elenco dei titoli quale sostanza mobiliare; che la richiesta della ricorrente di stralciare l'importo di fr. 210'000.-- dagli attivi della sua sostanza, sottolineando che a fine anno non esisteva più alcun importo da poter tassare, è quindi giustificata.

#### **E. 4.4**

Chiedendo l'annullamento della sentenza della Camera di diritto tributario e la tutela della propria prassi il fisco rileva invece: che nel stabilire che "gli immobili e i loro accessori sono imposti per il valore di stima ufficiale " (art. 42 cpv. 1 LT/TI), il legislatore ticinese ha fatto sì uso del margine di manovra accordatogli dal diritto federale, adottando però una regola giuridica e un'interpretazione di tale regola divergenti rispetto a quanto previsto dall'art. 14 cpv. 1 prima frase LAID, per cui "la sostanza è stimata al suo valore venale"; che, infatti, ai sensi di quest'ultimo disposto il valore venale è il valore di mercato oggettivo attribuibile ad un bene patrimoniale in un determinato momento e che è indubbio che - al 31 dicembre 2013, ovvero alla data determinante per l'imposizione della sostanza - l'immobile di proprietà della ricorrente non valeva unicamente fr. 140'118.--, importo corrispondente al valore di stima ufficiale fissato il 18 maggio 2005, bensì di più; che è proprio nel solco di queste valutazioni che la Divisione delle contribuzioni ha instaurato oramai da anni la cosiddetta prassi dell'imposizione del controvalore dell'investimento, essendosi accorta che la norma legislativa e la valutazione cui essa rimanda (art. 42 cpv. 1 LT/TI) non erano sufficienti ad un accertamento oggettivo del valore di un immobile e dei suoi accessori; che,

in questo modo, essa non ha fatto altro che tradurre in pratica il concetto secondo cui, in caso di dubbio, la "lex specialis" relativa alla valutazione della sostanza patrimoniale deve essere interpretata "nach allgemein wirtschaftlicher Anschauung dem Vermögenobjekt zukommenden Wert".

## **E. 5**

Dalle persone fisiche, i Cantoni devono tra l'altro riscuotere un'imposta sulla sostanza ( art. 2 cpv. 1 lett. a LAID ). Essa ha per oggetto la sostanza netta totale ( art. 13 cpv. 1 LAID ), la quale dev'essere stimata al suo valore venale; in questo contesto, il valore di reddito può essere preso in considerazione in modo appropriato ( art. 14 cpv. 1 LAID ). La sostanza imponibile è determinata in base al suo stato alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento ( art. 17 cpv. 1 LAID ).

### **E. 5.1**

Per determinare il valore venale, la LAID non prescrive al legislatore cantonale nessun metodo di valutazione specifico. La giurisprudenza ha stabilito che, nell'elaborazione della regolamentazione applicabile alla materia, i Cantoni dispongono di un margine di apprezzamento importante, che concerne sia il calcolo del valore in quanto tale che la determinazione della misura in cui debba essere tenuto conto del valore di reddito. Tuttavia, essi non possono prevedere regolamentazioni che tendono in maniera generale a una sovra- o a una sottostima degli immobili (134 II 207 consid. 3.6 pag. 214; 131 I 291 consid. 3.2.2 pag. 307 seg.; 128 I 240 consid. 3 pag. 248 segg.; 124 I 145 consid. 6b e 6c pag. 158 seg.; 2C\_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.1 non pubblicato in DTF 143 I 73 ).

### **E. 5.2**

Un'autonomia ancora più ampia di quella di cui godono per la stima in sé, è poi riconosciuta ai Cantoni per quanto riguarda la procedura adottata per stabilire il valore in questione, ai fini della percezione dell'imposta cantonale sulla sostanza relativa a un determinato periodo fiscale; In effetti, la LAID e, in particolare, l' art. 14 LAID non si esprimono sull'aspetto della procedura applicabile e in questo ambito non impongono quindi nessun tipo di armonizzazione specifica (sentenze 2C\_495/2015 del 13 aprile 2016 consid. 5.4; 2C\_94/2014 del 28 agosto 2015 consid. 2.3; 2C\_290/2014 del 9 settembre 2014 consid. 2.4; 2C\_316/2010 del 29 luglio 2010 consid. 3.1 e 2C\_820/2008 del 23 aprile 2009 consid. 3.1; DANIEL DZAMKO-LOCHER/HANNES TEUSCHER, in: Zweifel/Beusch [editori], Kommentar StHG, 3a ed. 2017, n. 1 segg. ad art. 14 LAID ).

### **E. 6.1**

La Corte cantonale ha ammesso il ricorso davanti ad essa interposto dalla contribuente dopo avere constatato che l'aggiunta alla sostanza dichiarata, in base alla stima vigente, di un "numerario" pari di regola al 60 % del valore dell'investimento svolto sull'immobile in questione fino al 31 dicembre 2013 (cosiddetta prassi dell'imposizione del controvalore dell'investimento), non era sorretta da nessuna base legale specifica. Qui in discussione non è quindi il rinvio contenuto nell'art. 42 LT/TI al valore di stima ufficiale come tale o la questione a sapere se al valore di stima ufficiale corrisponda effettivamente il valore venale, secondo quanto indicato all'art. 15 cpv. 1 LSt/TI, bensì un aspetto che è piuttosto attinente alla procedura di stima medesima. È infatti in questo preciso contesto che la Corte cantonale ha proceduto a un'interpretazione della legge e constatato una lacuna, aggiungendo poi che non spettava ad essa porvi rimedio.

## **E. 6.2**

Insorgendo davanti al Tribunale federale, l'autorità fiscale non contesta di per sé l'interpretazione data al diritto cantonale dai Giudici ticinesi; in sostanza, ritiene però che la prassi da essa sviluppata - consistente per l'appunto nell'aggiunta alla sostanza dichiarata, in base alla stima vigente, di un "numerario" pari di regola al 60 % del valore di investimento svolto sull'immobile fino alla fine del periodo fiscale in questione (cosiddetta prassi dell'imposizione del controvalore dell'investimento) - possa basarsi direttamente sull' art. 14 cpv. 1 LAID di modo che anche una sufficiente base legale sarebbe data e l' art. 127 cpv. 1 Cost. rispettato.

## **E. 6.3**

Sennonché, il ragionamento del fisco ticinese, che si fonda sul richiamo diretto all' art. 14 cpv. 1 LAID , non può essere tutelato.

### **E. 6.3.1**

L' art. 17 cpv. 1 LAID , che riprende quanto indicato nell' art. 66 cpv. 1 LAID , nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2013, prevede che la sostanza imponibile è determinata in base al suo stato alla fine del periodo fiscale e non permette ai Cantoni di valutare la sostanza rispettivamente di procedere all'aggiornamento di una valutazione già eseguita solo saltuariamente; nella misura in cui tra l'edificazione o la riattazione di un immobile e il calcolo del valore di stima aggiornato possano trascorrere anche anni, come indicato nel giudizio impugnato, la situazione dev'essere quindi considerata contraria al diritto federale e alla stessa va posto rimedio procedendo a un'imposizione conforme all' art. 14 cpv. 1 LAID ( DTF 134 II 207 consid. 3.6 pag. 214; 131 I 291 consid. 2.5.3 pag. 300 seg.; BEAT KÖNIG/CHRISTIAN MADUZ, in: Zweifel/Beusch [editori], Kommentar StHG, op. cit., n. 2 ad art. 17 LAID ; PETER LOCHER, Stime immobiliari nel Cantone Ticino: il quadro giuridico, in: Novità fiscali del Centro di competenze tributarie della SUPSI, n. 9/2014, pag. 15). Come già indicato, pur lasciando ai Cantoni un ampio spazio di manovra, questa norma vieta infatti agli stessi di prevedere regolamentazioni che abbiano quale conseguenza una sistematica sovra- o sottostima degli immobili come può essere qualificata anche una normativa che permette o che ha come conseguenza il deferimento di una nuova stima durante anni, quindi l'applicazione di valori che da tempo non vengono adattati e che non corrispondono più - nemmeno in maniera approssimativa - a quelli effettivi (sentenze 2A.611/2004 del 21 aprile 2005 consid. 3.3 e 2A.384/2004 del 21 aprile 2005 consid. 3.3).

### **E. 6.3.2**

Nella fattispecie occorre tuttavia considerare che la Corte cantonale era chiamata ad esprimersi su una fattispecie in cui - al momento determinante per l'imposizione, ovvero al 31 dicembre 2013 - i lavori di ristrutturazione dell'immobile in questione erano ancora in pieno svolgimento e rilevare che, in un simile frangente, il richiamo diretto alla LAID non è pertinente. Tenuto conto dell'art. 14 cpv. 1 in relazione con l' art. 17 LAID e della giurisprudenza in materia, le normative fiscali cantonali devono infatti essere tali da permettere l'applicazione di stime aggiornate - segnatamente in caso di cambiamenti di rilievo, come possono essere quelli dovuti ad interventi edilizi sugli immobili - e l'esecuzione di una nuova stima non può quindi essere deferita a discrezione oltre la conclusione degli stessi. Diversamente, considerato non da ultimo che il reale e immediato impatto di lavori in corso sul valore di un immobile non può essere dato semplicemente per

acquisito, poiché dipende da una serie di fattori (quali il genere di intervento [demolizione o costruzione], lo stadio di avanzamento dello stesso, ecc.), l'aggiornamento del valore di stima in presenza di lavori non ancora conclusi non costituisce invece un obbligo che scaturisce dal diritto federale. Quest'ultimo impone in effetti dei limiti temporali all'aggiornamento di una stima ( DTF 131 I 291 consid. 2.5.3 pag. 300 seg.; sentenze 2A.611/2004 del 21 aprile 2005 consid. 3.3 e 2A.384/2004 del 21 aprile 2005 consid. 3.3), ma non di intervenire in presenza di una situazione come quella in esame, ancora in evoluzione proprio anche per quanto riguarda la questione del valore effettivo dell'oggetto.

#### **E. 6.4**

Come pertinentemente concluso dalla Camera di diritto tributario nella sentenza impugnata, poiché priva della necessaria base legale ( art. 127 cpv. 1 Cost. ; DTF 135 I 130 consid. 7.2 pag. 140 e 132 II 371 consid. 2.1 pag. 374 con ulteriori rinvii), la prassi del fisco ticinese - che consiste nell'aggiunta alla sostanza dichiarata, in base alla stima vigente, un "numerario" pari di regola al 60 % del valore d'investimento sull'immobile in questione (cosiddetta prassi dell'imposizione del controvalore dell'investimento) - non può di conseguenza essere tutelata.

#### **E. 7**

Per quanto precede, il ricorso dev'essere respinto. Visto l'esito del giudizio, le spese vanno poste a carico della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, che ha interesse finanziario nella causa ( art. 66 cpv. 1 e 4 LTF ). L'opponente, che ha agito in procedura senza far capo a un avvocato, non ha diritto a ripetibili ( art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; DTF 133 III 439 consid. 4 pag. 446).

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