

TI_GERICHTE 80.1998.114 vom 28. Juli 1998

TI Tribunale d'appello, 1998-07-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.114

FR: TI_GERICHTE 80.1998.114 du 28 juillet 1998

IT: TI_GERICHTE 80.1998.114 del 28 luglio 1998

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 28

luglio 1998 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 27 maggio 1998 in materia di: _____ taxa d'iscrizione a RF presentato da: 1. _____, _____, _____, 2. _____, _____, _____, entrambi rappr. _____ e _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Con atto pubblico del 12 dicembre 1997, il _____ alienava alla _____ di _____ la part. n. _____ del Comune di _____, al prezzo di complessivi fr. 18'500'000.–. In data 20 gennaio 1998, l'Ufficio dei registri di Lugano notificava alle parti una bolletta nella quale commisurava in fr. 300'743.– la taxa di iscrizione a Registro fondiario, calcolata nella misura dell'11% del valore di stima ufficiale dell'immobile trasferito (fr. 27'340'248.–). I contraenti impugnavano la suddetta decisione con reclamo all'Ufficio dei registri, argomentando, in primo luogo, che dal valore di stima ufficiale avrebbe dovuto essere dedotto il 20%, in applicazione della norma transitoria contenuta nella nuova legge sulla stima ufficiale, e, in secondo luogo, che erano stati violati, per la parte del tributo che costituiva una taxa, i principi dell'equivalenza e della copertura delle spese, e, per la parte che costituiva un'imposta, i principi del divieto d'arbitrio e di proporzionalità. L'autorità di tassazione respingeva il gravame con decisione del 5 febbraio 1998, nella quale rilevava come i valori di stima ufficiali dovessero essere contestati nell'ambito dell'apposita procedura e non invece in sede di applicazione di detti valori da parte dell'autorità. Quanto al rispetto dei principi costituzionali, osservava che invocare i principi di equivalenza e copertura dei costi era pertinente ma privo di effetti pratici, per il fatto che l'acquirente è tenuto a pagare un tributo che, nella misura in cui oltrepassa la taxa amministrativa in quanto tale, si configura quale imposta indiretta. 2. In data 18 febbraio 1998, le parti contraenti impugnavano la decisione su reclamo con ricorso al Dipartimento delle istituzioni, postulando l'annullamento della tassazione e la sua riduzione a fr. 111'592.–. I ricorrenti ritenevano anzitutto che non potesse sussistere una divergenza fra valore di stima e valore effettivo, a meno di una rivalutazione fondata su fattori specifici accertati nel caso concreto. Quanto alla stima ufficiale dell'immobile trasferito, rilevavano che essa risale al 1991, ragione per cui, applicando l'art. 48 della legge sulla stima nel suo significato non letterale ma risultante dalla volontà del legislatore, si sarebbe dovuta applicare la riduzione del 20%. Ripercorso l'iter legislativo che aveva portato all'adozione

della nuova disposizione, rilevavano come sia nel messaggio del Consiglio di Stato sia nel rapporto della Commissione tributaria fosse stato affermato il principio per cui «adeguamenti particolari devono essere previsti nel periodo transitorio anche per le stime di fabbricati nuovi o riattati, effettuate dopo le revisioni generali nei rispettivi comuni»; ne sarebbe discesa la conseguenza che, nella misura in cui la norma transitoria poi approvata dal Gran Consiglio fa dipendere l'adeguamento della stima del singolo oggetto nuovo o riattato dall'entrata in vigore della revisione generale delle stime del comune in cui esso è situato, essa è in contrasto con la volontà del legislatore. Riproponevano infine le censure in merito alla violazione dei principi costituzionali che presiedono alla disciplina delle tasse e delle imposte. 3. Il Dipartimento delle istituzioni respingeva il gravame con decisione del 12 maggio 1998. Premesso che il Tribunale federale ha già avuto modo di escludere che sia arbitrario adottare il valore di stima ufficiale quale valore della contrattazione, l'autorità di ricorso affermava che l'Ufficio dei registri è vincolato agli accertamenti operati dall'autorità incaricata delle stime ufficiali e negava che fosse giustificata un'interpretazione dell'art. 48 della legge sulla stima difforme da quella letterale. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ e _____ ripropongono le censure già sottoposte al Dipartimento delle istituzioni. Contestano in particolare l'applicazione del valore di stima ufficiale al posto del valore del contratto, l'applicazione letterale dell'art. 48 Lst, che non corrisponderebbe all'interpretazione secondo i materiali legislativi, e la violazione dei principi costituzionali che presiedono alla disciplina delle tasse e delle imposte. Nelle sue osservazioni del 4 giugno 1998, il Dipartimento delle istituzioni propone di respingere il ricorso. 5. 5.1. L'art. 954 CCS lascia ai Cantoni il diritto di decidere se prelevare delle tasse per le iscrizioni nel registro fondiario e se del caso di che ammontare. Si tratta però di tasse in senso proprio: nella misura in cui la contribuzione richiesta dal Cantone supera l'importo che, secondo i principi sopraccitati, è esigibile quale controprestazione per una simile operazione, essa non può più fondarsi sull'art. 954 CCS. Nondimeno, tale norma non limita la sovranità fiscale dei Cantoni: non vieta dunque a questi di prelevare un tributo misto, risultante dalla combinazione di una tassa in senso proprio con un'imposta, destinata ad aumentare le entrate dell'erario (DTF 72 I 391 pag. 394 con rinvii). Le tasse previste dal decreto legislativo del Canton Ticino che stabilisce la tariffa per le operazioni a registro fondiario sono calcolate in una percentuale del valore dell'immobile e crescono, in modo progressivo, con l'aumentare di quest'ultimo. Siccome gli introiti complessivi provenienti da tale tributo superano notevolmente i costi generati dalla tenuta del registro fondiario, la contribuzione in questione è un tributo misto: ha dunque contemporaneamente il carattere di una tassa e di un'imposta (DTF 72 I 391 consid. 3; STF 13 aprile 1994 n. 2C.2/1992, in RDAT II-1994 n. 16t; v. anche Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 7). 5.2. Nella misura in cui il tributo in esame si presenta come tassa amministrativa, deve rispettare il principio dell'equivalenza e quello della copertura dei costi. Quest'ultimo vieta il prelievo di tasse il cui ammontare totale supera la spesa complessiva causata allo Stato dall'insieme del servizio istituito per adempire la funzione a motivo della quale la prestazione ha potuto essere domandata. Per quanto concerne la tassa in esame va osservato che il Cantone Ticino è legittimato a stabilire la propria tariffa in modo tale che gli introiti coprano le spese connesse con il normale funzionamento del registro fondiario. Esso non può invece calcolarle di guisa che esse coprano anche i costi derivanti dall'impianto del registro: il legislatore ticinese ha in effetti previsto di recuperare tali spese mediante gli emolumenti stabiliti nella legge sul registro fondiario, del 2 febbraio 1933 (cfr. DTF 72 I

391 p. 396 e ss. nonché art. 80 e 119 e seg. della legge citata). Entro certi limiti, il Cantone è per contro libero di fissare delle tasse progressive, in modo tale che gli emolumenti pagati per le operazioni più importanti compensino l'insufficienza di quelli previsti per i casi in cui l'interesse in causa è minimo e così da tenere conto della capacità economica del contribuente a favore del quale avviene la prestazione (DTF 97 I 193 consid. 6 p. 204, 84 I 161 consid. 3 p. 165, 72 I 391 p. 395 e ss.). Nondimeno, il principio dell'equivalenza impone che vi sia un rapporto ragionevole tra la tassa richiesta e il valore della prestazione che, nel singolo caso, è fornita al contribuente (DTF 109 Ia 308 consid. 5b p. 314, 101 Ib 462 consid. 3b p. 468; RDAT II-1994 n. 16t). In una sentenza del 1994, il Tribunale federale ha commisurato nel 12,5% la parte del tributo prelevato per l'iscrizione a registro fondiario nel Canton Ticino, che si presenta come vera e propria tassa amministrativa (RDAT II-1994 n. 16t p. 409).

5.3. Come detto, per la parte che eccede la tassa amministrativa, il tributo disciplinato dal Decreto legislativo che stabilisce la tariffa per le operazioni nel RF (del 9 settembre 1941 e successive modificazioni) – TU 21 luglio 1966 (DLTRF) si configura invece come imposta indiretta, il cui oggetto è rappresentato dal trasferimento di un fondo. Esso rientra dunque nella categoria delle imposte sui trasferimenti giuridici e si distingue pertanto dall'imposta sugli utili immobiliari, la quale è invece un'imposta speciale sul reddito; l'oggetto di quest'ultima non è infatti il trasferimento immobiliare in quanto tale bensì l'utile conseguito in tale occasione, cioè la differenza fra il prezzo conseguito con la vendita e le spese fatte per l'acquisto e il miglioramento del fondo (Blumenstein/Locher , op. cit., p. 180). Quale imposta di carattere reale, non tiene conto della complessiva capacità economica personale del contribuente; tuttavia, si fonda sul presupposto che un trasferimento immobiliare sia indice di capacità contributiva sia del compratore sia del venditore (Richner/Frei/Weber/Brütsch , Zürcher Steuergesetz - Kurzkommentar, 2 a ediz., Zurigo 1997, n. 1a ad §§ 178-184, p. 1045).

5.4. Mentre il diritto del Cantone di prelevare una tassa per l'iscrizione a RF si fonda su di una riserva a favore del diritto cantonale che è contenuta nel diritto civile federale (art. 954 cpv. 1 CC), invece il diritto di prelevare un'imposta sul trasferimento giuridico trova il suo fondamento nella potestà originaria del Cantone di legiferare in materia di diritto pubblico (art. 6 CC; cfr. Ruf , Handänderungsabgaberecht – Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Muri-Berna 1985, p. 262; CDT n. _____ . _____ . _____ del 18 dicembre 1997 in re S.A., di prossima pubblicazione in RDAT I–1998).

6. I ricorrenti sostengono in primo luogo che determinante, per il calcolo della tassa di iscrizione, sarebbe il valore dichiarato e non altri valori. Del resto, anche la stima ufficiale di un immobile esprime il valore venale dei fondi edificati, ragione per cui, a loro avviso, non dovrebbero verificarsi divergenze fra stima ufficiale e valore contrattuale, eccezion fatta per il caso di una rivalutazione fondata su fattori specifici accertati nel caso concreto.

6.1. Le tasse per le operazioni nel registro fondiario sono proporzionate e fisse. La tassa proporzionale si applica a tutte le operazioni portanti somme determinate o determinabili. La tassa fissa si applica alle operazioni non portanti somme determinate o determinabili, salvo le eccezioni previste dalla presente legge (art. 3 DLTRF). Quanto al calcolo dell'imponibile, l'art. 5 DLTRF dispone quanto segue: La tassa proporzionale è calcolata in base al valore della contrattazione di cui è chiesta l'iscrizione. Nel caso di iscrizioni di trapasso a titolo oneroso, di successione, di legato o di donazione, il valore tassabile non sarà mai inferiore al valore ufficiale di stima degli immobili trasferiti. Se al momento della domanda d'iscrizione è pendente un'istanza di revisione del valore ufficiale di stima, farà stato il valore che sarà

fissato nella decisione su detta istanza. In questo caso, l'istante è tenuto a versare quanto richiesto dall'ufficio, riservata la rifusione dell'eventuale differenza risultante dal giudizio definitivo sulla stima. Alla tassa proporzionale sono pure soggetti gli accessori. 6.2. Il Tribunale federale, nella sentenza citata nella decisione impugnata, ha precisato che il fatto che il cpv. 1 dell'art. 5 si riferisca al «valore della contrattazione» non implica che determinante sia il prezzo indicato nel contratto, giacché «valore di contrattazione» non significa «prezzo di vendita», ma attiene al valore dell'oggetto del contratto. Inoltre ha espressamente escluso che il calcolo della tassa secondo il valore commerciale sia arbitrario (sentenza del 18 ottobre 1963, in DTF 89 I 527 = ASA

E. 33

p. 294). Non occorre pertanto provare l'esistenza di una simulazione di prezzo, per potersi fondare sul valore di stima ufficiale superiore (Ruf, op. cit., p. 183 s.). Anzi, la dottrina ritiene addirittura che sarebbe più consono alla natura giuridica del tributo in questione calcolare l'imposta in base al valore venale del fondo acquistato, piuttosto che in base alla controprestazione dell'acquirente (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 8 a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 1997, n. 13 al § 28, p. 753). 6.3. D'altronde non è evidente come i ricorrenti pretenderebbero che il valore di stima dell'immobile, accertato all'indomani della sua costruzione, sia sproporzionato rispetto al valore venale. Non si può infatti trascurare il fatto che l'istituto di credito alienante lo aveva acquistato nell'ambito di un incanto in una procedura fallimentare e che pertanto avrà avuto interesse a venderlo anche ad un prezzo inferiore a quello di stima, piuttosto che ritrovarsi a gestire uno stabile locativo. Né si può rimproverare all'ente pubblico di applicare un valore di stima che all'allora proprietario era manifestamente sembrato adeguato, dal momento che non lo ha impugnato. 7. In secondo luogo, i ricorrenti invocano l'art. 48 della nuova legge sulla stima ufficiale, in virtù del quale il valore accertato dall'autorità competente in materia di stima dovrebbe essere ridotto del 20%, per il calcolo dell'imposta. 7.1. L'art. 48 della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 13 novembre 1996 (Lst 1996) stabilisce che: 1 Le stime dei fabbricati nuovi o riattati dopo le revisioni generali ed esistenti al momento dell'entrata in vigore della presente legge sono, ai fini di tutte le loro utilizzazioni, considerate nella misura seguente: - in modo invariato nei comuni la cui revisione generale è entrata in vigore il 1.1.1977, il 1.1.1979, il 1.1.1981, il 1.1.1983, il 1.1.1985, il 1.1.1987 e il 1.1.1989, - con una diminuzione del 20% nei comuni la cui revisione generale è entrata in vigore il 1.1.1991, il 1.1.1993 e il 1.1.1995. 2 Le stime dei fabbricati nuovi o riattati nei comuni con revisioni generali che entrano in vigore a contare dal 1.1.1997 sono considerate nella misura stabilita dal Consiglio di Stato. 7.2. Nella fattispecie, l'Ufficio dei registri di Lugano ha ritenuto che fosse applicabile il primo caso del cpv. 1 della suddetta disposizione transitoria, per il fatto che le stime ufficiali del Comune di _____ risalgono al 1985. Per i ricorrenti è per contro applicabile il secondo caso, che prevede la riduzione del 20%, poiché a loro avviso tale disposizione dovrebbe essere interpretata seguendo la volontà del legislatore, così come risulta dai materiali legislativi. Essi rilevano infatti che, secondo il messaggio del Consiglio di Stato ed il rapporto del Gran Consiglio, adeguamenti particolari devono essere previsti nel periodo transitorio anche per le stime dei fabbricati nuovi o riattati, effettuate dopo le revisioni generali dei rispettivi comuni. Ne discenderebbe che, per il fatto che l'immobile, che è stato oggetto del trasferimento, è stato stimato nel 1991 in seguito a lavori di riattazione, anche la sua stima dovrebbe beneficiare della riduzione del 20%. È dunque opportuno esaminare in modo più approfondito la genesi della norma in questione. 7.3. Il Messaggio del Consiglio di Stato n. _____ concernente il progetto

di nuova legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 21 febbraio 1995, prevedeva delle norme transitorie alquanto diverse da quelle contenute nella legge poi entrata in vigore. In particolare, per i fabbricati nuovi o riattati dopo le revisioni generali dei rispettivi comuni, il governo aveva progettato due discipline diverse, a dipendenza del fatto che il fabbricato nuovo o riattato avesse comportato un aumento di valore fino a fr. 30'000 o oltre tale importo. Nel primo caso, era stata prevista l'applicazione della norma transitoria riferita alle revisioni generali delle stime, con la conseguenza che l'aumento o la diminuzione dei valori, ai fini fiscali, veniva fatto dipendere dalla data dell'entrata in vigore della revisione generale delle stime. Nel secondo caso, invece, per la quota di stima riferita alla nuova costruzione erano previsti appositi correttivi (da un aumento del 20% ad una diminuzione del 10%), a dipendenza sia della data di entrata in vigore della nuova stima particolare sia di quella dell'entrata in vigore della stima generale in quel Comune. A tale proposito, nel Messaggio (pp. 32-34), si legge quanto segue: «Le norme, di carattere transitorio, sono riferite alle stime previgenti (quelle delle revisioni generali messe in vigore a partire dal 1977 e dei successivi fabbricati nuovi o riattati) nonché alle revisioni generali che entreranno in vigore il 1. gennaio 1997 e dei successivi fabbricati nuovi o riattati, e che, in virtù del precedente art. 43, saranno ancora determinate in base ai disposti della legge attualmente in vigore. «Esse introducono, per il periodo transitorio, quindi fino all'entrata in vigore delle revisioni generali "allineate" ad un medesimo anno di riferimento (secondo l'art. 6) e ai fini di tutte le utilizzazioni del valore di stima, un riequilibrio dei valori assoggettando quelli più vecchi ad un moderato aumento (+ 10%/20%) e quelli nuovi ad una diminuzione (■ 10%); i valori intermedi saranno invece mantenuti al livello attuale. «Rileviamo che con i valori di perequazione proposti il valore globale di stima della sostanza immobiliare di tutto il Cantone si mantiene grosso modo al livello attuale (fr. 45.2 Miliardi). «Lo scopo della norma non è infatti quello di aumentare il valore della sostanza imponibile, bensì di permettere un graduale passaggio alla nuova legge attuando tra l'altro, già nella fase di transizione, un maggior rispetto della parità di trattamento. «Osserviamo che per garantire una maggiore omogeneità dei valori, con la perequazione occorre procedere in modo differenziato a seconda se si tratta di stime relative alla revisione generale o di quelle dei successivi fabbricati eseguiti a nuovo o oggetto di riattamenti totali o parziali. «Per motivi di parità si deve infatti evitare che le stime di fabbricati di tipo analogo, costruiti o riattati nella stessa epoca, siano considerate in maniera sensibilmente diversa solo perché appartenenti a comuni con differente turno di revisione. «Non si può tuttavia ragionevolmente pretendere che il disciplinamento ■ che, ricordiamo, ha comunque solo carattere transitorio ■ possa risolvere nei più piccoli dettagli la situazione di ogni stima. Si deve infatti commisurare l'onere necessario al risultato che si vuole raggiungere per sostenere ancora il principio della parità di trattamento. «I casi interessati sono infatti circa 55'000 e vanno dalla piccola autorimessa (box), alla piccola aggiunta a fabbricati esistenti, a migliorie interne di poco conto, sino a giungere ai nuovi fabbricati veri e propri (case monofamiliari, stabili d'appartamento, edifici industriali, ecc.) e ai riattamenti completi di stabili esistenti. «Si propone quindi di fissare a fr. 30'000.■ il limite dell'incremento di valore oltre al quale sono applicate misure differenziate rispetto a quelle adottate per i relativi turni di revisione generale. «Possiamo senz'altro affermare che questa limitazione potrà sgravare notevolmente il lavoro amministrativo senza per questo provocare effetti pratici rilevanti per i proprietari sia per quanto riguarda le applicazioni fiscali che quelle contributive. [... omissis...] «La differenziazione proposta per i fabbricati nuovi o riattati interesserà tutti i comuni, indipendentemente dal loro turno di revisione, per

quanto riguarda le stime dei fabbricati nuovi o riattati a partire dal 1. gennaio 1985. «Non si ritiene necessario operare la citata differenziazione anche alle stime di detti fabbricati precedenti al 1. gennaio 1985, poiché si può oggettivamente ritenere che siano sufficientemente omogenee con quelle delle relative revisioni generali. «Si propongono pertanto le misure seguenti: - Le stime dei fabbricati nuovi con valori inferiori a fr. 30'000.■ o riattati per un valore corrispondente sono sempre considerate come quelle delle revisioni generali dei relativi comuni. - Per i comuni dei bienni 1977, 1979, 1981 e 1983 tutte le stime dei fabbricati nuovi o riattati sino al 1.1.1985 sono considerate come quelle delle revisioni generali. - Le stime dei fabbricati nuovi o riattati di tutti i comuni entrate in vigore dopo il 1.1.1985 sono così considerate: sino al 1.1.1990: invariato dal 1.1.1991: ■ 10% (La quota di stima dei fabbricati riattati rimasta invariata è perequata come la relativa revisione generale) «Come più sopra accennato l'applicazione differenziata della perequazione per i fabbricati nuovi o riattati, malgrado le semplificazioni proposte, comporta un onere amministrativo non indifferente. Essa richiede infatti di procedere a uno spulcio meticoloso dei registri delle stime e di quelli fiscali (schedine anagrafiche) di circa 20'000 fabbricati nuovi o oggetto di riattamento totale o parziale per il quale si prevede l'impiego di circa 11 unità assunte per il periodo di un anno, con un costo valutato in circa fr. 550'000.■.». Come si vede, il sistema di perequazione previsto per la fase transitoria dal Consiglio di Stato era sì estremamente preciso e rispettoso della preoccupazione di evitare disparità di trattamento, ma era anche oltremodo complesso. Del resto, il governo per primo ne era consapevole, se, come visto alla fine dello stralcio riportato, avvertiva del dispendio che la realizzazione della norma transitoria avrebbe comportato. Bisogna tener presente che, a differenza delle disposizioni transitorie attualmente in vigore, quelle previste dal disegno di legge del 1995 prevedevano, quali correttivi per equilibrare i valori di stima fino all'entrata in vigore di quelli nuovi, sia un aumento dei valori previgenti (fino al 20%) sia una loro riduzione (fino al 10%), a seconda della data della revisione generale. Di conseguenza, nel caso di stime recenti effettuate in seguito a nuova costruzione o riattazione, con riferimento ad immobili situati in comuni in cui la revisione generale era molto risalente, si sarebbe posto il seguente problema: in virtù della prima disposizione transitoria, al valore di stima ufficiale si sarebbe dovuto applicare l'aumento del 10% o addirittura del 20%, a prescindere dal fatto che tale stima ufficiale fosse stata recentemente elevata a causa di una nuova costruzione. Donde la necessità di prevedere un correttivo, proprio per i nuovi fabbricati o le parti riattate. 7.4. Proprio la difficoltà di attuare in pratica la descritta determinazione dei valori di perequazione, scorporando la quota di stima riferita alla nuova costruzione o al riattamento, ha costituito motivo di riesame del disegno di legge da parte della Commissione speciale in materia tributaria. Per quanto concerne le revisioni generali delle stime intraprese negli anni precedenti, la Commissione ha rinunciato agli aumenti e alle riduzioni del 10%, limitandosi ad apportare correttivi (in più e in meno, a seconda della data di entrata in vigore delle rispettive revisioni) nella misura del 20% e lasciando invece invariate le stime degli anni dal 1981 al 1989. Con riferimento ai fabbricati nuovi o riattati, ha invece elevato il limite di valore, al di sopra del quale si intraprende lo scorporo della quota di stima che si riferisce alla nuova costruzione o al riattamento, da fr. 30'000.- a fr. 100'000.-. Ecco come si esprime a tale proposito il Rapporto n. _____ della Commissione speciale in materia sul messaggio 25 febbraio 1995 concernente il progetto di nuova legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 20 settembre 1996: «Le norme transitorie hanno quale obiettivo, da concretizzare nel periodo che intercorre fra l'entrata in vigore della nuova legge e l'entrata in vigore simultanea in tutto il

territorio cantonale delle nuove stime determinate in base alla nuova legge, di riequilibrare i valori di stima più vecchi con quelli più recenti per una maggiore parità di trattamento fra i proprietari di sostanza immobiliare ubicata in comuni la cui revisione delle stime è avvenuta in tempi diversi. «La Commissione propone di semplificare gli adeguamenti raggruppando le stime delle revisioni generali entrate in vigore negli anni dall'1.1.1981 all'1.1.1989 e di incrementare la riduzione dal 10 al 20 % delle stime delle revisioni generali entrate in vigore dall'1.1.1991 all'1.1.1995. «I motivi della scelta commissionale sono i seguenti: • L'adeguamento delle stime nel periodo transitorio non deve causare un onere amministrativo tale da ritardare l'entrata in vigore delle nuove stime determinate in base alla nuova legge. La parità di trattamento, punto cardine della nuova legge, è assicurata solo con l'entrata in vigore simultanea delle nuove stime determinate in base a criteri omogenei. Le norme transitorie possono invece solo attenuare le stridenti disparità di trattamento esistenti ma non eliminarle. L'adeguamento è transitorio. Verosimilmente durerà 3-4 anni, pari al tempo necessario per rendere operativa la nuova legge con l'entrata in vigore delle nuove stime. • Le norme transitorie hanno ragione d'esistere perché consentono un passaggio graduale all'adozione delle nuove stime in base alla nuova legge e consentono d'approssimarsi a una situazione di parità di trattamento. • Le revisioni generali delle stime dell'1.1.1991, 1.1.1993 e 1.1.1995 sono state effettuate con criteri omogenei. In occasione della riduzione del 10% delle stime, decisa nel 1993, si parificarono le stime delle revisioni generali entrate in vigore l'1.1.1993 e l'1.1.1995 avuto riguardo a non compromettere un giusto equilibrio con i valori degli anni precedenti. «La Commissione ha voluto mediare le esigenze del Dipartimento economia e finanze, miranti a mantenere il substrato esistente, e quelle dei promotori dell' "Iniziativa popolare per la modifica dei valori di stima" pur nel rispetto delle summenzionate considerazioni. Ha quindi ricercato una soluzione di convergenza per evitare che l'irrigidimento delle posizioni pregiudicasse l'accoglimento della nuova legge e con essa gli incontestabili miglioramenti dal profilo, ritenuto prioritario, della parità di trattamento. «L'incremento proposto dell'adeguamento delle stime delle revisioni generali entrate in vigore dall'1.1.1991 all'1.1.1995, passando da un valore di perequazione dello 0,9 del messaggio allo 0,8 proposto dalla Commissione, congiuntamente al mantenimento delle stime delle revisioni generali degli anni 1981 e 1983 comporterà una riduzione di 2,29 mia. di franchi (■5,06%) a fronte della riduzione di 0,36 mia. di franchi (■0,8%) della proposta dell'esecutivo del valore di stima complessivo del parco immobiliare cantonale, pari, attualmente, a 45,23 mia. di franchi. «La Commissione non ha ritenuto proponibili riduzioni più accentuate, perché, verosimilmente, esse saranno oggetto d'incremento decorso il periodo transitorio. «Adeguamenti particolari devono essere previsti nel periodo transitorio anche per le stime di fabbricati nuovi o riattati, effettuate dopo le revisioni generali nei rispettivi comuni. Dal profilo della parità di trattamento non si può far dipendere la stima di edifici, edificati o riattati nello stesso periodo e paragonabili, dalla data d'entrata in vigore delle stime generali nel rispettivo comune. «Per i fabbricati oggetto di sostanziali modifiche occorrerà scorporare il valore di stima del "vecchio" edificio dal valore della miglioria apportata. La Commissione propone d'innalzare la soglia a partire dalla quale si deve procedere a un adeguamento differenziato nel periodo transitorio da fr. 30,000.■ a fr. 100,000.■. Oltre a suddetto limite d'incremento di valore gli adeguamenti transitori delle stime non saranno effettuati in base ai parametri validi per le stime delle revisioni generali (art. 47) ma in base alle norme dell'art. 48. «L'aggravio fiscale corrente (imposta sulla sostanza, imposta immobiliare, imposta minima) supplementare cagionato dall'innalzamento del limite proposto (+ fr. 70,000.■)

per l'effettuazione di un adeguamento è ritenuto sostenibile in base alle seguenti considerazioni. «La riduzione massima prevista nel periodo transitorio ammonta al 20%. Non si considerano le norme transitorie riguardanti un incremento del valore di stima attuale, perché l'innalzamento della soglia comporta in questi casi un vantaggio per il proprietario contribuente. [... omissis...] «La modifica proposta ridurrà il numero delle stime da adeguare rispetto al messaggio, perché elimina da un lato i fabbricati nuovi e riattati stimati nel periodo 1981-1983, e ne riduce d'altro lato il numero di casi proponendo d'innalzare la soglia a fr. 100,000.-». 7.5. Nonostante la relativa semplificazione apportata al disegno di legge dalla Commissione tributaria, il sistema di perequazione previsto dalla legge per gli anni intercorrenti fra sua entrata in vigore e l'adozione delle nuove stime continuava a rimanere alquanto complesso, al punto da non consentire una sua attuazione nel primo periodo fiscale dopo l'entrata in vigore della nuova legge. Per questa ragione, la Commissione, quando ormai i lavori parlamentari per l'approvazione del disegno di legge erano in corso, ha proposto un emendamento delle norme transitorie, da cui è risultata una versione molto più facile da applicare. È in questo modo che è nata la disposizione ora in vigore. Nel corso di una seduta del 12 novembre 1996, il capo della _____ e catasto ha così illustrato le ragioni della nuova modifica delle norme transitorie: «in relazione alla prevista entrata in vigore il 1° gennaio 1997 della nuova legge, è stato posto dalla Divisione delle contribuzioni il problema dei tempi necessari per rendere operativa la norma transitoria, questo con riferimento alle necessità di tassazione del periodo fiscale 1997/98. Si è potuto accertare che, per mettere in atto la norma transitoria in tempi utili per le tassazioni 1997/98, sarebbe stato necessario l'impiego di circa 90 nuove unità di lavoro a partire da subito per un periodo di 30 giorni. Questa constatazione ha portato alla conclusione che la norma transitoria nella formulazione prevista dal Rapporto avrebbe potuto essere resa operativa solo a partire dal periodo fiscale 1999/00. Sono state pertanto valutate altre possibilità per permettere di applicare la norma transitoria già a partire dal periodo fiscale 1997/98. Ne è risultata una semplificazione della norma transitoria nel senso di operare unicamente una diminuzione del 20% dei valori delle revisioni generali delle stime entrate in vigore nel periodo dal 1991 al 1997 e relativi fabbricati nuovi rinunciando quindi agli aumenti per i bienni 1977/79 e al disciplinamento particolare riguardante i nuovi fabbricati dei Comuni con termini di revisione precedenti il 1.1.1991 previsti dalla norma transitoria del Rapporto. La semplice riduzione dei valori di stima nei Comuni con revisioni generali dal 1.1.1991 in poi (compresi i fabbricati nuovi) permette infatti agli Uffici di tassazione di calcolare direttamente il valore di stima corretto senza far capo a verifiche particolari da parte dell'Ufficio di stima» (Verbale della Commissione speciale in materia tributaria, del 12 novembre 1996, p. 2). La direttrice del Dipartimento delle finanze, nella stessa seduta, ha formulato considerazioni analoghe: « _____ conferma che, mantenendo la norma transitoria nella versione del Rapporto commissionale, la stessa non potrà, a causa dei tempi tecnici necessari alla correzione dei valori di stima, essere resa operativa a partire dal periodo fiscale 1997/98. Le maggiori difficoltà sono poste dalla necessità di individuare i fabbricati nuovi il cui valore di stima deve essere oggetto di correzione. La soluzione di diminuire unicamente i valori nei Comuni con revisioni generali degli anni 1991/1997 senza toccare i fabbricati nuovi degli altri Comuni è, rispetto alla proposta commissionale e dal profilo della parità di trattamento, meno soddisfacente. Si tratta però dell'unica alternativa praticabile se si vuole rendere operativa la norma transitoria già a partire dal biennio fiscale 1997/98. L'Ufficio stima si è limitato unicamente a segnalare il problema, la scelta se correggere o meno la norma

transitoria compete comunque alla Commissione» (Verbale cit., p. 2). Le conseguenze di questa semplificazione, svantaggiose per i proprietari di fabbricati nuovi ubicati in comuni con stime assoggettate a revisione generale prima degli anni '90, non sono passate inosservate, ma sono state invece rilevate dalla vicepresidente della Commissione stessa: «la soluzione di semplicemente correggere i valori delle revisioni generali 91/97 compresi i fabbricati nuovi senza considerare i fabbricati nuovi dei Comuni con revisioni generali precedenti il 1.1.1991 è, dal profilo della parità di trattamento, meno soddisfacente della variante considerata nel Rapporto commissionale. Si tratta però di valutare se è meglio avere una normativa transitoria meno precisa, ma che è immediatamente operativa oppure se è preferibile adottare la soluzione del Rapporto che è più soddisfacente dal profilo della parità di trattamento, ma che richiede per la sua messa in atto ancora due anni di tempo» (Verbale cit., pp. 2-3). Lo stesso punto di vista è stato espresso, durante la medesima seduta, dal capo della Sezione bonifiche e catasto: «aggiunge che tra le due alternative quella della soluzione immediata è da preferire poiché costituisce già un primo passo nei riguardi dei proprietari anche se non sono considerate le costruzioni nuove nei Comuni con revisioni generali precedenti il 1.1.1991. La normativa transitoria nella versione del Rapporto, anche se più completa dal profilo del conseguimento della parità di trattamento, richiede invece un tempo di attuazione tale da farne slittare l'effetto tra due anni» (Verbale cit., p. 3). Il presidente dell'Ufficio di stima ha a sua volta precisato che: «procedendo alla stima dei nuovi fabbricati si è comunque già considerato di ponderare il valore di stima in modo da tener conto anche dell'anno di entrata in vigore delle revisioni generali nel rispettivo comune» (Verbale cit., p. 3).

7.6. È dunque alla luce di questi presupposti che deve leggersi ed interpretarsi la norma transitoria di cui all'art. 48 Lst, nella forma approvata dal Gran Consiglio in data 13 novembre 1996. Nel corso del dibattito parlamentare, la relatrice ha precisato in aula che «il punto più debole nell'obiettivo di cercare di attenuare le attuali disparità di trattamento» è «forse» la rinuncia ad adeguare le stime dei fabbricati nuovi o riattati negli anni '90, ubicati in comuni oggetto di revisione delle stime nel periodo dal 1977 al 1989 (Verbali del Gran Consiglio, Sessione ordinaria autunnale 1996, Seduta V, mercoledì 3 novembre 1996, p. 489).

7.7. Le argomentazioni esposte permettono di concludere che, contrariamente a quanto affermato nel ricorso, vi è perfetta corrispondenza fra la volontà del legislatore, così come si è sviluppata nel corso degli anni di elaborazione della normativa in esame, ed il tenore letterale della disposizione applicabile. Correttamente, quindi, l'Ufficio dei registri ha ritenuto applicabile il primo caso dell'art. 48 cpv. 1 Lst e non il secondo.

8. Certo, i ricorrenti lamentano anche una disparità di trattamento, che sarebbe provocata dall'applicazione letterale della disposizione in questione, fra i proprietari di immobili oggetto di stime generali negli anni '90 e quelli di immobili oggetto di stime particolari (fabbricati nuovi o riattazione) negli stessi anni. Per la norma transitoria che si riferisce alle revisioni generali, infatti, chi ha una casa in un comune ove la nuova stima, in seguito a revisione generale, è entrata in vigore negli anni novanta, beneficia di una riduzione del 20%, che non è invece concessa a chi, nello stesso comune e negli stessi anni, ha edificato una nuova costruzione o ha riattato una casa.

8.1. Una norma è in contrasto con il principio della parità di trattamento se stabilisce differenze giuridiche, per le quali non è ravvisabile un motivo ragionevole nei rapporti da regolare, oppure tralascia differenze che si imporrebbero in base ai rapporti da disciplinare (cfr. DTF 106 Ib 188). Occorre che la differenza infondata o la parità di trattamento infondata si riferisca ad un fatto essenziale (DTF 103 Ia 519). In materia fiscale, l'art. 4 Cost. fed. si concretizza nei principi della generalità (ogni persona ed ogni gruppo di persone devo-no

essere imposti secondo la stessa disciplina legale) e dell'uni-formità (tutti coloro che si trovano nella stessa situazione devo-no essere imposti nello stesso modo) dell'imposizione nonché nel principio della commisurazione della pressione fiscale alla capacità economica (cfr. Müller , Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 79 s. ad art. 4). Il legisla-tore gode di un'ampia discrezionalità; fino ad un certo grado, può creare norme schematiche, che prescindono cioè dalle dif-ferenze, ma che sono facili da applicare (DTF 104 Ia 296; 110 Ia 14; cfr. Müller , op. cit., n. 32 ad art. 4).

8.2. Come si è visto, esaminando la genesi della disposizione di cui si tratta, la stessa è stata formulata, nella sua versione primitiva, nel contesto di un sistema di norme transitorie che prevedeva, da un lato, un aumento dei valori di stima risultanti dalle revisioni generali più risalenti e, dall'altro, una riduzione di quelli delle revisioni generali più recenti. Un correttivo, per quei casi in cui vi fosse stata una nuova costruzione o una riattazione in un momento molto più lontano da quello della revisione generale in vigore, era dunque indispensabile. Per effetto dell'aumento delle stime più risalenti (fino al 20%), sarebbe accaduto che il proprietario di un immobile costruito o riattato – e di conseguenza assoggettato a nuova stima – negli anni '90, ma situato in un comune in cui l'ultima revisione generale delle stime risalisse agli anni '70, avrebbe dovuto sottostare all'aumento del 20% previsto dalla norma transitoria. Ciò avrebbe configurato un'evidente ingiustizia, cui si è quindi pensato di porre rimedio con la seconda disposizione transitoria. Dopo che, con la versione delle norme transitorie proposta con l'emendamento commissionale, si è rinunciato agli aumenti delle stime più risalenti, limitandosi per contro ad una riduzione di quelle più recenti, il problema cui la seconda norma transitoria, nella sua versione primitiva, intendeva porre rimedio, è stato notevolmente attenuato. Non vi è più infatti la preoccupazione di correggere gli effetti di un'applicazione dell'aumento del 10 o del 20% a stime revisionate negli anni '90 in seguito a nuova edificazione o a riattazione.

8.3. È vero invece che la nuova disciplina transitoria, risultante dall'emendamento commissionale, non permette di estendere il beneficio della riduzione del 20%, riservato dalla prima disposizione transitoria alle «stime delle revisioni generali... nei comuni la cui revisione generale è entrata in vigore il 1.1.1991, il 1.1.1993 e il 1.1.1995», anche alle stime dei fabbricati nuovi o riattati la cui revisione particolare è entrata in vigore negli stessi anni. Ma ciò è appunto quanto ha espressamente voluto il legislatore, in considerazione del dispendio di tempo e di denaro pubblico, che tale ulteriore misura di perequazione avrebbe richiesto. Per rendere applicabile la disciplina transitoria prevista dal disegno di legge, nella versione rielaborata dalla Commissione tributaria, si sarebbe dovuto infatti rinviare di un ulteriore periodo fiscale l'entrata in vigore delle stesse disposizioni transitorie. Si può anche convenire con i ricorrenti che «tanto valeva stralciare l'art. 48 delle legge sulla stima, perché nella versione odierna non ha alcun significato che non possa essere già raggiunto dall'art. 47 inerente alle stime generali». Effettivamente, sarebbe bastato aggiungere alla prima frase dell'art. 47 («Le stime delle revisioni generali esistenti al momento dell'entrata in vigore della presente legge...») le parole «e le stime dei fabbricati nuovi o riattati dopo le revisioni generali ed esistenti al momento dell'entrata in vigore della presente legge...», per raggiungere lo stesso risultato. Ma si tratta comunque di mere considerazioni di tecnica legislativa, che in nessun modo possono indurre a considerare incostituzionali le disposizioni in esame.

8.4. Del resto, si deve tener presente che, di fronte alle stime in vigore al momento dell'entrata in vigore della nuova legge, era ben difficile progettare una disciplina transitoria che fosse in grado di cancellare tutte le disparità di trattamento esistenti e che si sono tollerate per lunghi anni. La ragione per cui si sono inserite le norme transitorie deve infatti ricercarsi nella volontà di riequilibrare i valori

di stima più vecchi con quelli più recenti per una maggiore parità di trattamento fra i proprietari di sostanza immobiliare ubicata in comuni la cui revisione delle stime è avvenuta in tempi diversi (Rapporto cit.). Ciò significa che le disparità di trattamento, che le norme transitorie vogliono almeno attenuare a partire dal 1° gennaio 1997, c'erano già in precedenza. Per effetto dei turni di revisione generale previsti dalla legge abrogata, infatti, vi erano e vi sono tuttora palesi squilibri fra i valori vigenti in un comune e quelli in vigore in un altro; squilibri che sono stati fin qui tollerati, nonostante le ripercussioni che hanno sulle imposte e sui sussidi calcolati in base a tali valori. Introducendo la riduzione del 20% per le stime più recenti, il legislatore non è certo in grado di stabilire la perfetta parità di trattamento tra i contribuenti del Canton Ticino, ma può tutt'al più mitigare le disparità esistenti. Anche chi è proprietario di una casa situata in un comune in cui la revisione generale è entrata in vigore il 1° gennaio 1989 si domanderà perché i suoi valori di stima non possano beneficiare della riduzione del 20% riservata a chi ha una casa in un comune la cui revisione risale invece al 1° gennaio 1991; analogamente, chi ha la "fortuna" di avere un immobile in un comune revisionato per l'ultima volta con effetto a partire dal 1° gennaio 1977 continuerà a pagare le imposte in base ai valori di vent'anni fa, senza alcun aumento, esattamente come chi ha la casa la cui stima è invece entrata in vigore nel 1989. Sarà solo l'entrata in vigore delle nuove stime, calcolate in base alla legge ora in vigore, che consentirà di disporre di valori omogenei in tutti i comuni. Fino a quel momento, i proprietari di immobili dovranno rassegnarsi a convivere con le difformità esistenti.

9. I ricorrenti censurano quindi la violazione dei principi costituzionali che presiedono al prelievo dei tributi pubblici, cioè dei principi dell'equivalenza e della copertura dei costi, per quanto concerne la quota della tassa di iscrizione che costituisce un tributo causale, e di quello della proporzionalità e del divieto dell'arbitrio, per la parte che si presenta come imposta indiretta. In particolare, lamentano l'onerosità del tributo in questione, considerata la concorrenza con la tassa di bollo del 3%. Senza che metta conto addentrarsi in calcoli complessi, per suddividere la quota del tributo che presenta carattere causale da quella di natura prettamente fiscale, la censura deve senz'altro essere respinta. Se anche l'intera tassa dovesse essere considerata un'imposta indiretta, la stessa sarebbe comunque rispettosa dei principi costituzionali invocati. Come ha ricordato l'autorità di ricorso nella decisione impugnata, il Tribunale federale ha già avuto modo di confermare la conformità dell'aliquota dell'11% con il diritto federale (cfr. in particolare la sentenza non pubblicata del 29 giugno 1992 in re I.A.N. SA). D'altronde l'aliquota prevista dalla legislazione ticinese non è certo esorbitante, se confrontata con quelle vigenti in altri cantoni, ove si arriva fino al 2% (cfr. Höhn/Waldburger, op. cit., n. 20 al § 28, p. 757).

10. I ricorrenti contestano infine la stessa esistenza di una base legale formale, per il fatto che il tributo in questione è disciplinato da un decreto legislativo.

10.1. Il principio di legalità ha una struttura particolare in materia fiscale: la cerchia delle persone assoggettate all'imposta nonché l'oggetto ed le basi di calcolo dell'imposta devono essere disciplinati da una legge in senso formale. Il Tribunale federale ha precisato che l'atto non deve necessariamente essere soggetto a referendum: gli atti che sono adottati dal parlamento possono adempiere la funzione di legge formale quando la costituzione lo prevede; in effetti, i Cantoni non sono obbligati a sottoporre le proprie leggi al referendum popolare (G. Müller, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 77 ad art. 4 Cost. fed.). Secondo il Tribunale federale l'esigenza della base legale assume nel diritto fiscale l'importanza di un diritto costituzionale la cui violazione può essere invocata in modo indipendente, fondandosi direttamente sull'art. 4 Cost., mediante ricorso di diritto pubblico (G. Müller,

op. cit., n. 78 ad art. 4 Cost. fed.). 10.2. La legge sul Gran Consiglio e sui rapporti con il Consiglio di Stato del 7 novembre 1984 prevede quanto segue: Art. 36 1 La legge è l'atto normativo di durata indeterminata contenente norme di carattere generale ed astratto. 2 La forma della legge deve essere osservata in particolare per tutte le disposizioni che impongono obblighi o conferiscono diritti alle persone fisiche o giuridiche o che disciplinano l'organizzazione, la competenza o i compiti delle autorità o stabiliscono una procedura, nonché negli altri casi nei quali è prescritta da una disposizione speciale. 3 La legge è munita della clausola referendaria. Art.

E. 37

1 Sono adottati nella forma del decreto legislativo: a) gli atti legislativi, di durata determinata, contenenti norme di carattere generale ed astratto; b) gli atti di portata generale o d'importanza finanziaria secondo l'art. 60 della Costituzione cantonale che non contengono norme di diritto; c) gli atti di adesione a un concordato intercantonale di natura normativa; d) tutti gli altri atti che non contengono norme di diritto. 2 Gli atti di cui alle lettere a), b) e c) sono muniti della clausola referendaria. Art. 38 1 Ogni progetto di legge o decreto legislativo deve essere discusso ed accettato dal Gran Consiglio in due letture da fare in due distinte sessioni salvo il caso in cui il Consiglio di Stato dichiari di accettare la legge o il decreto legislativo quali vennero adottati dal Gran Consiglio in prima lettura. 2 Fra la prima e la seconda lettura il progetto viene rimandato al Consiglio di Stato per le sue osservazioni. 3 È sempre in facoltà del Consiglio di Stato di ritirare un progetto di legge o di decreto legislativo di sua iniziativa, prima della sua definitiva accettazione. 10.3. Per quanto sia fonte di perplessità che una normativa come quella che ha dato luogo al ricorso che qui si esamina si fondi su un mero decreto legislativo, anziché su una vera e propria legge, è indubbio che il principio di legalità sia rispettato, data l'identità della procedura prevista dal legislatore per entrambi gli atti normativi e considerata in particolare la garanzia costituita dalla clausola referendaria. Anche in dottrina, del resto, si assimilano alle leggi quelli che in molti cantoni si chiamano «décrets de portée générale», «allgemeinverbindliche Grossratsbeschlüsse» o ancora «Verordnungen» e che contengono perlopiù norme giuridiche di durata limitata, come i decreti federali di portata generale; infatti, quando sono soggetti alla stessa procedura referendaria, anche se invece di essere obbligatoria è per essi solo facoltativa, si considerano comunque leggi in senso formale, per il fatto che il corpo elettorale ha facoltà di intervenire nel relativo procedimento (Moor , Droit administratif, 2 a ediz., vol. I, Berna 1994, par. 4.2.2.1., p. 334). _____ , insigne commentatore della Costituzione ticinese, ritiene d'altronde significativamente che l'istituto del decreto legislativo, introdotto nella Costituzione per la prima volta nel 1855, abbia inteso originariamente designare gli atti parlamentari ritenuti di secondaria importanza, che purtuttavia contenevano regole di diritto. Si è con ciò consolidato il principio secondo cui il _____ Legislatore per stabilire delle regole di diritto può valersi di due diversi strumenti: la legge e il decreto legislativo, al punto che infinite volte delle leggi vennero modificate con decreto legislativo (Lepori , Diritto costituzionale ticinese, Bellinzona, 1988, p. 565, v. anche nota n. 3; v. inoltre Costituzione ticinese – progetto di revisione totale, in RDAT, ed. speciale, p. 136 s.). 11. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti, in solido. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 6'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 80.- per un totale di _____ fr. .6'580.- sono a carico dei ricorrenti

in solido. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
Presidente: Il Segretario:

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