

TI_GERICHTE 80.1998.77 vom 15. Oktober 1998

TI Tribunale d'appello, 1998-10-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.77

FR: TI_GERICHTE 80.1998.77 du 15 octobre 1998

IT: TI_GERICHTE 80.1998.77 del 15 ottobre 1998

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 15.10.1998 80.1998.77 Tessin Camera di diritto tributario 15.10.1998 80.1998.77 Ticino Camera di diritto tributario 15.10.1998 80.1998.77

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.98.00077 Lugano 15 ottobre 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 segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 22 aprile 1998 in materia di: IC/IFD 95/96 presentato da: _____ e _____, _____, _____, rappr. da: _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Il 27 agosto 1990 _____ vendeva al figlio _____ (_____) azioni al portatore del valore nominale di fr. 1'000.- (mille) cadauna della _____, con sede a _____, al prezzo di fr. 1'131'000.--. Nel contratto di compravendita _____ si era riconosciuto irrevocabilmente debitore nei confronti del padre dell'importo di fr. 1'131'000.--. Veniva stabilito quindi che il debito di pari importo sarebbe stato fruttifero di interessi nella misura del 5% per cento annuo a far data dal 1° gennaio 1991. Lo stesso giorno, 27 agosto 1990 _____ vendeva al figlio _____ (_____) azioni al portatore del valore nominale di fr. 1'000.-- (mille) cadauna della _____ con sede a _____, al prezzo di fr. 609'000.--. Nel contratto di compravendita _____ si riconosceva irrevocabilmente debitore nei confronti della madre _____ dell'importo di fr. 609'000.--. Veniva quindi stabilito che il debito di pari importo sarebbe stato fruttifero di interessi nella misura del 5% annuo a far data dal 1° gennaio 1991. Con convenzione del 14 dicembre 1990 _____ e _____, da una parte, e _____, dall'altra parte, concordavano di convertire il credito rispettivamente debito complessivo di fr. 1'740'000.- in una rendita vitalizia giusta gli artt. 516 ss. CO, costituita sulle due vite dei creditori solidali (art. 150 CO) _____ e _____ e avente come debitori il figlio _____ e i suoi eredi. _____, in ossequio alla convenzione di conversione, versò complessivamente ai genitori negli anni 1993 e 1994 l'importo di fr. 157'800.--. 2. Nella dichiarazione fiscale IC/IFD 1995-96 (anni di computo 1993 e 1994) _____ alla posta 16d chiedeva la deduzione del "vitalizio" per l'importo di fr.78'900.- di media annua. La deduzione non veniva però ammessa dall'Ufficio di tassazione, con la motivazione "Oneri permanenti non ammessi o rettificati, in applicazione

delle norme di legge e della vigente giurisprudenza” (cfr. notifica di tassazione del 21 ottobre 1996) 3. Il 19 novembre 1996 _____ e la moglie _____ presentavano tempestivo reclamo all’UT contro la suddetta notifica di tassazione IC/IFD 1995-96, chiedendo la deduzione integrale della rendita vitalizia annua ai genitori di _____ . Con decisione su reclamo intimata il 23 marzo 1998 l’Ufficio circondariale di tassazione di Lugano-Città respingeva il reclamo con la seguente motivazione: Reclamo non ammesso. Il contribuente, tramite il proprio rappresentante, ha inoltrato in data 13.11.96 regolare reclamo contro la notifica d’imposta 1995/96. Il contribuente chiede la deduzione dal reddito della rendita vitalizia pagata in base alla convenzione stipulata il 14.12.90. La richiesta non può essere accolta in quanto il totale delle rendite versate non supera il valore della controprestazione ricevuta. Infatti, sia l’art. 31 lett. B LT sia l’art. 33 LIFD (norme in vigore dal 1.1.95) prevedono che: "Il debitore di rendite che ha ottenuto una controprestazione può dedurre le proprie prestazioni soltanto quando il totale delle rendite versate supera il valore della controprestazione". Considerato quanto procede, il reclamo inoltrato in data 13.11.96 viene respinto. 4. Con il presente, tempestivo ricorso i ricorrenti insorgono contro la suddetta decisione su reclamo, invocando, sostanzialmente, di essere stati sorpresi nella loro buona fede dalla modifica legislativa entrata in vigore sia a livello federale sia a livello cantonale il 1° gennaio 1995, che non ha consentito loro di rinegoziare con i genitori di _____ i termini del vitalizio. Contestano inoltre l’aumento del valore locativo, rispetto a quanto dichiarato. 5. Deve essere respinta anzitutto la censura con cui i ricorrenti lamentano la violazione del diritto di essere sentiti, per non essere stati convocati all’udienza da loro stessi richiesta. La eventuale violazione del diritto di essere sentito viene sanata in sede di ricorso quando il contribuente nel ricorso riprende le argomentazioni espresse nel reclamo, è stato citato e sentito in udienza dalla Camera, perché quest’ultima gode di un pieno potere di esame in fatto e in diritto e non è del resto nemmeno vincolata alle domande delle parti (DTF 98 Ib 17 consid. 3 e ri-ferimenti; SJ 1994 pag. 164; DTF 107 Ia 1 consid. 1; CDT n. 174 del 4 aprile 1984 in re E.B.). 6. 6.1. Come detto, i ricorrenti hanno acquistato dai genitori del marito un’importante partecipazione della _____ ed hanno pattuito il pagamento del prezzo nella forma del versamento di una rendita vitalizia a favore degli alienanti. Ritengono pertanto di avere diritto alla deduzione dell’importo versato a tale titolo nel periodo di computo, in considerazione del suo carattere di onere permanente, come d’altronde avveniva nei precedenti periodi fiscali. 6.2. Fino al periodo fiscale 1993/94, erano in vigore il Decreto con-cernente l’imposta federale diretta del 9 dicembre 1940 (DIFD) e la legge tributaria del 28 settembre 1976 (LT 1976). Entrambi ammettevano il diritto, per il debitore, di dedurre dal reddito imponibile, oltre agli interessi maturati su debiti, anche gli oneri permanenti fondati o sulla legge o su contratto, con l’eccezione peraltro delle rendite versate in adempimento di un obbligo di mantenimento fondato sul diritto di famiglia (art. 22 cpv. 1 lett. d DIFD; art. 31 cpv. 1 lett. b LT 1976). Fra le rendite fondate sulla legge, entravano in considerazione in particolare quelle dovute in relazione a responsabilità extra-contrattuale, per esempio per risarcire i danni causati al credito-re con un atto illecito (Känzig , Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, n. 147 ad art. 22 DIFD, p. 637 s.); quelle fondate su contratto erano rappresentate essenzialmente dalle rendite vitalizie (Känzig , op. cit., n. 148 ad art. 22 DIFD, p. 639 s.). Nella nozione di oneri permanenti venivano fatti rientrare inoltre gli oneri fondiari, le servitù prediali e le servitù personali (Känzig , op. cit., nn. 155-158 ad art. 22 DIFD, pp. 643-646; inoltre Masshardt/Tatti , Commentario IFD, Lugano 1985, p. 178). 6.3.

Dal punto di vista economico, le rendite devono essere considerate in parte come interessi del capitale da cui sono pagate e in parte come rimborso del capitale stesso (ASA 55 p. 48, 19 p. 342). Se si tratta di rendite vitalizie durante, sarà allora possibile stabilire quale parte della rendita sia stata reddito solo dopo la cessazione del suo versamento (Känzig, op. cit., n. 130 ad art. 21 DIFD, p. 347).

6.4. Fino al 1954 l'imposta federale diretta (allora imposta per la difesa nazionale) prevedeva l'imposizione integrale delle rendite presso il beneficiario e la deduzione dal reddito imponibile del debitore. Con l'entrata in vigore del decreto federale concernente l'esecuzione dell'ordinamento finanziario per gli anni dal 1955 al 1958 (RU 1954 pag. 1376), che ha introdotto nel Decreto concernente l'imposta federale diretta il nuovo art. 21 bis, si è però voluto alleggerire l'onere fiscale sugli introiti derivanti da assicurazioni di rendite e di capitali non suscettibili di riscatto (cfr. la circolare del giugno 1955 emanata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, in: ASA 23 p. 514 segg.). Lo sgravio è stato voluto per evitare che i contribuenti, una volta maturato il diritto alla rendita, si trovassero a pagare appieno l'imposta sul reddito per entrate assimilabili in parte più o meno grande, dal profilo economico, a rimborsi di capitale (FF 1954 p. 853 in fondo; art. 21 bis DIFD; cfr. STF del 15 giugno 1990 in re S. SA; Käzig, op. cit., pp. 347 ss. e 476 s.). Nel progetto di nuova legge sull'imposta federale diretta, presentato nel 1983, il Consiglio federale aveva però suggerito di abbandonare il sistema descritto a favore del c.d. "sistema tedesco", consistente nella deduzione integrale di premi e contributi e nell'imposizione integrale delle rendite (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Berna 1984, p. 84 s.). Il Parlamento ha peraltro preferito ritornare al sistema tradizionale dell'imposizione di quella parte di ogni rendita che si presenta quale vero e proprio reddito (art. 22 cpv. 3 LIFD, art. 7 cpv. 2 LAID). Il legislatore ticinese si è adeguato a tale decisione del legislatore federale.

6.5. Dunque, le nuove legislazioni federale e cantonale sull'imposta sul reddito prevedono che le rendite da fonti previdenziali siano imposte solo nella misura di 3/5, a condizione però che "le prestazioni su cui poggia la pretesa [siano] state fornite esclusivamente dal contribuente". Proprio perché i premi e i contributi non sono a carico del solo beneficiario, non rientrano nel campo di applicazione di tali disposizioni né le rendite AVS/AI né le prestazioni delle istituzioni di previdenza professionale; al contrario, le stesse leggi prevedono per tali redditi l'imposizione integrale (art. 22 cpv. 1 LIFD e art. 21 cpv. 1 LT 1994). Per il 1° e il 2° Pilastro vige peraltro il principio della deducibilità integrale dei contributi.

6.6. L'aspetto più innovativo della nuova disciplina legislativa delle rendite è rappresentato dall'estensione del suo ambito di applicazione: la regola dell'imposizione agevolata è ora applicabile, oltre che alle vere e proprie rendite previdenziali, anche ai diritti di abitazione ed agli usufrutti a titolo oneroso. È vero infatti che la natura giuridica di tali diritti differisce sostanzialmente da quella della rendita vitalizia, se solo si pensa che quest'ultima ha un mero carattere obbligatorio e si fonda su un contratto, mentre l'usufrutto e l'abitazione sono diritti reali limitati; tuttavia, dal punto di vista economico, presentano tali analogie da giustificare un uguale trattamento fiscale. Al momento in cui viene costituito l'usufrutto (o il diritto di abitazione) su un immobile, infatti, il diritto di utilizzarlo viene trasferito ad un terzo per un certo lasso di tempo, durante il quale al proprietario resta solo la "nuda proprietà". Il valore dell'immobile diviene allora molto inferiore per il proprietario, mentre il diritto che è attribuito all'usufruttuario assume un vero e proprio valore patrimoniale. La suddivisione del valore dell'immobile, operata al momento della costituzione, non rimane costante, ma evolve continuamente: col trascorrere degli anni, tende a spostarsi nuovamente in direzione dello stato primitivo. La nuda proprietà tende così a perdere la sua iniziale "nudità", mentre il

diritto d'uso dell'usufruttuario perde progressivamente valore (Locher , Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, in SJZ 87/1991 pp. 185 e 188-191; cfr. CDT n. 80.96.00005 dell' 11 ottobre 1996 in re L. e B.D.). 6.7. La considerazione della rendita dal punto di vista economico parzialmente come restituzione di capitale non ha ripercussioni solo sull'imposizione del creditore della rendita ma anche su quella del debitore. Ammettere infatti che il debitore della rendita possa dedurre dal proprio reddito la totalità delle rendite versate comporterebbe una deroga al principio per cui è esclusa la detrazione dal reddito delle spese per l'estinzione di debiti (cfr. art. 34 lett. c LIFD; art. 33 lett. c LT 1994). Se la legge ammettesse la deducibilità di tutti i versamenti effettuati a tale titolo creerebbe di fatto un privilegi fiscale ingiustificato a favore del debitore della rendita (Bieri , Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, tesi, Berna 1970, p. 122 s.; Locher , op. cit., p. 184; Zuppinger/Böckli/Locher/Reich , Steuerharmonisierung – Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Berna 1984, p. 88). Per questa ragione, il legislatore federale ha introdotto, nella nuova legge federale sull'imposta federale diretta, una restrizione, già presente peraltro nella legge tributaria bernese. Ha dunque stabilito che "il debitore di rendite che ha ottenuto una controprestazione può dedurre le proprie prestazioni soltanto quando il totale delle rendite versate supera il valore della contro-prestazione" (art. 33 cpv. 1 lett. b LIFD vedi anche art. 32 cpv. 1 lett. b LT 1994). Tale disposizione è stata voluta, secondo il Consiglio federale, che l'aveva introdotta nel proprio disegno di legge presentato al Parlamento nel 1983, proprio per conformarsi "al principio secondo cui le spese riguardanti il rimborso di debiti non possono essere dedotte" (Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, del 25 maggio 1993, in FF 1983 III p. 109; RDAT I-1997 n. 2t p. 370 ss.) 6.8. Correttamente, i ricorrenti non negano che la vendita delle azioni della _____ da parte dei genitori del _____

costituisca una controprestazione per la rendita vitalizia da loro versata. Pertanto, i ricorrenti avrebbero il diritto di dedurre le rendite versate solo nel momento in cui il loro totale superasse la prestazione ricevuta mediante la cessione del pacchetto azionario. Le considerazioni critiche, riprese dalla dottrina, in merito all'ingiustizia del sistema di calcolo previsto dalla legge, per effetto del quale il debitore ed il creditore della rendita possono trovarsi a pagare insieme imposte sul 160% della rendita (Locher , Steuerharmonisierung und interkantonaies Steuerrecht, in ASA 65 p. 627 s.), possono anche essere condivise, ma non conducono ad un diverso esito del ricorso, data la chiarezza della base legale. L'alternativa proposta, consistente nell'accertamento, caso per caso, della componente di reddito contenuta nella rendita, per stabilire la misura della deduzione ammessa, si scontra infatti con le esigenze di praticabilità e di semplificazione proprie del diritto fiscale. 7. I ricorrenti ritengono che la deduzione annua dell'importo di fr. 78'900.- versato ai genitori a titolo di rendita vitalizia si giustifichi in virtù del principio della buona fede. A loro avviso, infatti, " _____... confidando nel tenore dell'art. 31 lettera b vLT (e dell'analogo norma federale) in vigore fino al 31.12.1994, era autorizzato a ritenere in perfetta buona fede di poter integralmente dedurre dal proprio reddito imponibile il vitalizio versato ai genitori, senza doversi – invece – ritrovare a posteriori con un aggravio immotivato derivante dalla finzione di aver conseguito un maggior reddito annuo di fr. 78'900.-". 7.1. Il principio della buona fede (Treu und Glauben) vieta alle autorità un comportamento contraddittorio e garantisce ai cittadini la protezione della giustificata fiducia, è direttamente deducibile dall'art. 4 Cost. ed ha carattere costituzionale. Deriva tra l'altro da

questo principio che le informazioni ed assicurazioni inesatte o contrarie al diritto date da un organo dell'amministrazione, vincolano, sotto determinate condizioni, l'autorità. La realizzazione di questo effetto dipende specialmente dalla questione di sapere se il cittadino, osservando la diligenza richiesta dalle circostanze, avrebbe potuto riconoscere l'inesattezza dell'informazione nonché l'incompetenza dell'autorità (ASA 60 p. 56, 55 p. 391; DTF 117 Ia 297.) La fiducia del cittadino è inoltre protetta nei confronti dell'amministrazione anche quando, senza che vi sia un'informazione errata dell'autorità, egli deve poter fare affidamento (Vertrauensschutz) su un comportamento coerente e corretto, e viceversa (DTF 110 V 389).

7.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il principio della tutela dell'affidamento esplica i suoi effetti in particolare nell'ambito dell'applicazione del diritto. Quanto al legislatore, esso incontra, in linea di principio, il solo limite del principio di irretroattività delle leggi.

7.2.1. Norme retroattive minacciano infatti la certezza del diritto dal profilo della prevedibilità delle misure statali, deludono l'affidamento e sono suscettibili di provocare disparità di trattamento; sono pertanto contrarie al divieto di retroattività ricavato dall'art. 4 Cost., il quale non rappresenta tuttavia un diritto bensì un principio costituzionale (G. Müller , Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 74 ad art. 4). Dalla retroattività propria , che si riferisce a norme che si applicano a fatti terminati prima dell'adozione della nuova normativa, bisogna tuttavia distinguere la retroattività impropria , che è invece ammessa: è quanto accade allorché il nuovo diritto produce effetti solo dopo la sua entrata in vigore, anche se si applica in certi casi a fattispecie esistenti prima della sua entrata in vigore, oppure quando il nuovo diritto si applica a fattispecie durevoli non limitate nel tempo (G. Müller , loc. cit. con indicazioni).

7.2.2. La giurisprudenza ha ripetutamente avuto modo di precisare che non è in contrasto con il principio di irretroattività il fatto di fondarsi su fatti passati per stabilire un obbligo fiscale futuro, come avviene naturalmente nel caso di un sistema fiscale fondato sul sistema praenumerando . Vi è retroattività propria solo se inasprimenti legislativi, che riguardano redditi unici (p. es. utili in capitale) o singoli negozi (p. es. donazioni), vengono applicati a fattispecie definitivamente concluse, che risalgono temporalmente a prima dell'adozione della disposizione di cui si tratta (DTF 102 Ia 31, 101 Ia 85, 74 I 103; Höhn/Waldburger , Steuerrecht, 8 a ediz., vol. I, Berna/Stoccarda/Vienna 1997, n. 109 al § 4, p. 132 s.).

7.3. Una volta stabilito che il nuovo diritto è temporalmente applicabile e che non vi è alcuna retroattività propria, non si è però ancora data una risposta al quesito se l'applicazione sia ammissibile (Rechsteiner , Zwei Entscheidungen zum Übergangsrecht – Gegensätzliche Bedeutung der Anpassungsfristen im Binnenmarkt- und im Steuerharmonisierungsgesetz, in recht 1998 p. 135). L'affidabilità della legislazione dipende infatti dalla stabilità della legge: mediante una modifica legislativa immediata o persino retroattiva, che delude le aspettative legittime del cittadino, il legislatore infrange il principio dell'affidamento (Weber-Dürler , Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basilea/Francoforte 1983, p. 280 s.). La dottrina è pertanto critica nei confronti della giurisprudenza del Tribunale federale, la quale ritiene che il solo limite posto dalla Costituzione alla retroattività impropria sia rappresentato dalla salvaguardia dei diritti acquisiti: si fa notare, a tale proposito, come la maggior parte dei diritti acquisiti si fondi su un contratto o su un atto amministrativo e non sulla legge stessa, sicché una modifica di legge sarebbe ammissibile senza infrangere l'affidamento (Weber-Dürler , op. cit. p. 285 s.). Si è così affermata l'idea di un "affidamento nella continuità" (Kontinuitätsvertrauen) , che tutela cioè non il mantenimento di una certa situazione giuridica ma l'affidamento del cittadino in una evoluzione giuridica non improvvisa ma costante e perciò umana (Kölz ,

Intertemporales Verwaltungsrecht, in ZSR 102/1983-II p. 139). 7.4. L'affidamento nella legge non gode tuttavia di una tutela assoluta, ma deve al contrario cedere dinanzi agli interessi pubblici preminenti, sicché si deve procedere ad una ponderazione degli interessi nel singolo caso (Weber-Dürler , op. cit., p. 290 s.; Rechsteiner , op. cit., p. 135). Se gli interessi privati che entrano in considerazione sono prevedibili in anticipo, il legislatore può creare norme transitorie che anticipino la necessaria ponderazione degli interessi per tutti i casi. Se gli interessi in gioco non possono essere valutati anticipatamente, il legislatore dovrebbe introdurre prudenzialmente una clausola di attenuazione dei rigori, che consenta all'amministrazione il trattamento speciale di casi di affidamento particolarmente gravi. Se poi il legislatore non ha preso in considerazione casi di rigore e non ha previsto alcuna possibilità di attenuarli, il principio costituzionale dell'affidamento si rivolge direttamente all'amministrazione e le consente di adottare una soluzione conforme all'interesse all'affidamento (Weber-Dürler , op. cit., p. 292, con riferimento a ZBl 82/1981 p. 23 ss.).

7.5. La tutela dell'affidamento nel caso di una modifica legislativa viene attuata, dunque, in primo luogo, mediante una graduazione temporale della transizione. Ma, se gli interessi privati all'affidamento hanno mero carattere finanziario, può bastare un indennizzo del danno (Weber-Dürler , op. cit., p. 292 s.).

7.6. Premesso che, introducendo le disposizioni legali qui in discussione, i legislatori federale e cantonale non hanno introdotto norme retroattive, secondo la chiara giurisprudenza del Tribunale federale, resta da chiedersi se non vi sia stata comunque una delusione dell'affidamento dei contribuenti, che sarebbero stati colti di sorpresa da una modifica legislativa che li ha pregiudicati nei loro interessi economici. I ricorrenti argomentano infatti che, per effetto dell'entrata in vigore della LIFD e della nuova LT il 1° gennaio 1995, essi si sono trovati improvvisamente a non poter più dedurre le proprie rendite, versate peraltro già negli anni 1993 e 1994, quindi prima ancora che la nuova legge tributaria fosse stata adottata. L'improvvisa entrata in vigore della nuova disciplina avrebbe anche impedito loro di negoziare con i creditori della rendita vitalizia una modifica degli accordi vigenti.

7.7. Deve essere escluso categoricamente che l'argomento invocato dai ricorrenti possa condurre all'accoglimento del gravame, con riferimento all'imposta federale diretta. Anzitutto, l'adozione della legge federale risale al 14 dicembre 1990, cioè a oltre quattro anni prima della sua entrata in vigore ed a oltre due anni dall'inizio del periodo di computo 1993/94. I ricorrenti avrebbero quindi avuto tutto il tempo per modificare gli accordi con i creditori della rendita, basata sul contratto sottoscritto proprio lo stesso 14 dicembre 1990. Inoltre, l'art. 114 bis cpv. 3 Cost. fed. si oppone al sindacato di costituzionalità della LIFD (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 7; Höhn/Waldburger , Steuerrecht, 8 a ediz., vol. I, Berna/Stoccarda/Vienna 1997, n. 56 e n. 58 al § 4, p. 107).

7.8. Quanto all'imposta cantonale, è vero che la legge tributaria è stata adottata il 21 giugno 1994, mentre il messaggio del Consiglio di Stato risale al 13 ottobre 1993 e il Rapporto della Commissione tributaria al 26 aprile 1994. Tutti e tre i passi nell'adozione della normativa vigente sono dunque stati compiuti nel corso del periodo di computo. La dottrina ha avuto modo di confrontarsi con il quesito a partire da quale momento una persona dovrebbe cessare di fare affidamento su una vecchia legge. Secondo la Corte Costituzionale tedesca, l'affidamento nella legge verrebbe meno solo in seguito alla decisione del Bundestag sulla nuova legge. Applicando le stesse considerazioni in Svizzera, si dovrebbe ritenere che l'affidamento si protragga fino alla scadenza del termine referendario o fino alla votazione popolare, giacché fino a tale momento il cittadino può approfittare con piena fiducia del regime legale vigente, pur conoscendo il procedimento di modifica in corso. I

tribunali svizzeri ritengono per contro che la prevedibilità subentri già con il messaggio del governo o al più tardi con la consultazione in parlamento (Weber-Dürler , op. cit., p. 289 s. e giurisprudenza citata). Ora, nel caso in esame, è accertato che i ricorrenti, da un lato, ed i creditori della rendita, dall'altro, in data 22 dicembre 1995 hanno sottoscritto una "convenzione di riconversione di rendita vitalizia in credito fruttifero d'interessi", mediante la quale hanno trasformato la rendita in un debito per l'ammontare residuo del valore attribuito alle azioni nel 1990. Dato che la sola giustificazione di tale pattuizione si deve ricercare nella nuova disciplina fiscale della rendita vitalizia, si deve concludere che essi non si sono avveduti della modifica in questione che quando ormai il periodo fiscale in corso era già vicino alla metà, altrimenti avrebbero sottoscritto una simile convenzione già all'inizio del 1993 o alla fine del 1992. Essi non possono quindi imputare al legislatore un'inosservanza dei propri obblighi di tutela dell'affidamento, quando invece il danno che lamentano è riconducibile esclusivamente alla loro inavvertenza.

7.9. Ma va soprattutto ricordato ai ricorrenti che la legislazione cantonale adottata con la riforma in questione riprende la disciplina già precedentemente adottata non solo nella LIFD ma anche nella legge sull'armonizzazione delle imposte dei Cantoni e dei Comuni (LAID), adottata lo stesso 14 dicembre 1990. Il Messaggio del Consiglio di Stato indica espressamente che il cambiamento è dettato dall'esigenza di conformarsi all'art. 9 cpv. 2 lett. b LAID ed attira l'attenzione sull'importanza dello stesso rispetto al regime precedente (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria n. 4169 del 13 ottobre 1993, p. 34). D'altronde, il principale movente della riforma della legge tributaria è stato costituito proprio dall'entrata in vigore della legge sull'armonizzazione (sull'adeguamento materiale alla LAID, cfr. in particolare lo stesso Messaggio a p. 3). A tale riguardo, il Tribunale federale ha recentemente precisato che, sebbene il legislatore cantonale disponga di un termine di otto anni, a partire dall'entrata in vigore della LAID, per l'armonizzazione della legislazione fiscale, tuttavia durante questo periodo non gli è consentito di modificare la legge tributaria in modo manifestamente contrario alle prescrizioni della LAID (sentenza del Tribunale federale del 25 marzo 1998, in DTF 124 I 101, consid. 3 e 4). Secondo l'Alta Corte infatti un Cantone che nel termine di adeguamento modificasse la propria legislazione in un modo manifestamente contrastante con le norme della LAID violerebbe il suo obbligo di fedeltà confederale.

8. I ricorrenti contestano infine l'aumento del valore locativo dell'abitazione propria, che loro avevano commisurato, nella dichiarazione fiscale, in fr. 26'050.-, ma che è stato portato dall'autorità fiscale a fr. 37'772.50.

8.1. Giusta l'art. 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b LIFD l'uso da parte del proprietario del suo immobile o di parte di esso è fiscalmente imponibile quale reddito della sostanza immobiliare: ad esso viene attribuito un valore locativo. Anche l'uso di quote di comproprietà, erette in PPP (art. 712 seg. CC) e considerate fondi secondo l'art. 655 CC, soggiace quindi all'imposta conformemente alle citate norme fiscali.

8.2 La legge non indica tuttavia come debba essere valutato ai fini dell'imposizione il vantaggio economico derivante dall'uso personale della proprietà fondiaria. Secondo la giurisprudenza il valore locativo deve corrispondere alla pigione che il contribuente dovrebbe pagare per avere l'uso di un bene equivalente. Altrimenti detto: il valore locativo deve corrispondere alla mercede che, secondo le condizioni di mercato, il proprietario potrebbe richiedere locando lo stesso immobile ad un terzo. In altre parole, il valore locativo deve corrispondere, in linea di principio, al valore oggettivo di mercato.

8.3 Il Tribunale federale ha per altro confermato che il valore locativo deve corrispondere "al canone che si potrebbe esigere equamente da un locatario desideroso di assicurarsi il godimento di un oggetto del genere - tenendo conto in modo adeguato delle

particolarità della costruzione e delle sue installazioni, in quanto esse rispondano ai bisogni normali di un utente di condizioni economiche e sociali analoghe a quelle del proprietario” (ASA 15 p. 361; 438 consid. 1; DTF 69 I 24/25; Rusconi , L'imposition de la valeur locative, Losanna 1988, p. 98). Che il valore locativo così stabilito corrisponda o meno ad una remunerazione normale del capitale investito nel fondo non è essenziale (DTF 66 I 80), e il proprietario è tenuto a lasciarsi fiscalmente imputare il corrispettivo del reddito in natura così percepito, non l'interesse normale del valore in capitale dell' oggetto (DTF 69 I 24; STF del 12 novembre 1975 in re A. S. p. 4 s.). 8.4. Per ragioni di praticità e di praticabilità del diritto, il valore locativo di abitazioni unifamiliari verrà stabilito, di massima, come accennato sopra, applicando al valore di stima ufficiale dell'immobile il tasso del 5%, se la stima è entrata in vigore dopo il 1° gennaio 1990, del 6,5% se la stima risale a un periodo compreso tra il 1° gennaio 1986 e il 1° gennaio 1989 e del 7,25% se la stima risale al 1° gennaio 1985 o è anteriore a tale data (Istruzioni 1995-96 per la compilazione della dichiarazione d'imposta). Tale modo di procedere non è, in linea di principio, contrario al principio dell'uguaglianza di trattamento (CDT n. 424 dell'11 novembre 1986 in re M.B.; CDT n. 498 del 12 dicembre 1986 in re C.S.). 8.5. Nella fattispecie, l'autorità fiscale ha applicato al valore di stima ufficiale il coefficiente del 7,25%. Tuttavia, come ha accertato la Divisione delle contribuzioni, nelle osservazioni al ricorso, la stima ufficiale della casa abitata dai contribuenti risale al 1986. Si giustifica di conseguenza l'applicazione dell'aliquota del 6,5%, con la conseguenza che il valore locativo deve essere ridotto a fr. 33'865.– in media annua, mentre la deduzione delle spese di manutenzione si riduce a sua volta a fr. 8'466.– (anno di costruzione della casa: 1984). 9. Il ricorso è pertanto accolto limitatamente alla censura relativa al valore locativo, per quanto concerne sia l'IFD sia l'IC. Di conseguenza, le spese processuali sono a carico dei ricorrenti nella misura di due terzi. Deve inoltre essere concessa un'indennità per ripetibili, commisurata peraltro al limitato lavoro che il ricorso ha comportato su tale punto. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 23 marzo 1998 è riformata nel senso che il valore locativo è ridotto da fr. 37'770.– a fr. 33'865.– in media annua, mentre la deduzione delle spese di manutenzione si riduce a sua volta a da fr. 9'442.– a fr. 8'466.–. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 2'080.– sono a carico dei ricorrenti nella misura di tre quarti (fr. 1'560.–). Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 300.– per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il
Presidente: Il Segretario: