

TI_GERICHTE 80.2007.173 vom 9. Mai 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-05-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.173_d20080509

FR: TI_GERICHTE 80.2007.173 du 9 mai 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2007.173 del 9 maggio 2008

Regeste

Reddito sostanza immobiliare: valore locativo, illegalità circolare 2006, riferimento a valore di reddito risultante dal calcolo della stima ufficiale

Erwägungen

E. 29

agosto 2007, l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna commisurava il valore locativo della casa d'abitazione in fr. 15'863.—. Nella motivazione della decisione, spiegava che il valore era stato “rettificato, tenuto conto del valore dell'immobile e dei canoni locativi normali della zona”. C. I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 31 agosto 2007, contestando che il valore locativo della loro casa potesse essere cresciuto di oltre il 45%, quando la stima ufficiale era aumentata nella misura solo dell'11,4%.

L'autorità di tassazione respingeva il reclamo, con decisione del 14 novembre 2007. Premesso che il valore locativo era stato determinato nella misura del 90% del valore di reddito definito dall'Ufficio di stima nell'ambito dell'accertamento delle nuove stime immobiliari, l'Ufficio di tassazione osservava che “tale riferimento, in assenza di altri indicatori di mercato, ha il pregio di essere rispettoso sia della più recente giurisprudenza della CDT quanto all'applicabilità di criteri schematici per la determinazione del valore locativo, sia delle disposizioni del legislatore, secondo cui per il calcolo del valore locativo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale”. Aggiungeva che il riferimento alla decisione sulla stima ufficiale presentava l'ulteriore vantaggio di garantire la parità di trattamento dei contribuenti. Inoltre, delle perizie operate dall'Ufficio di stima avevano confermato che il 90% del valore di reddito corrisponde mediamente al 65% dei valori di mercato delle proprietà, con la conseguenza che il valore locativo così stabilito era conforme ai requisiti della legge e della giurisprudenza. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 contestano nuovamente il valore locativo attribuito alla loro abitazione di _____. A loro avviso, il criterio adottato dall'autorità di tassazione, consistente nel ricorrere al valore di reddito stabilito dall'Ufficio di stima, non sarebbe adeguato, trattandosi solo di “uno degli elementi che concorrono a formare il valore di stima”. Anche il riferimento alle “perizie” che dimostrerebbero che il 90% del valore di reddito corrisponda mediamente al 65% dei valori di mercato sarebbe inadeguato al caso in esame. Ribadiscono quindi che il valore medio delle proprietà di mercato a _____ non ha subito alcuna variazione dal 2005 al 2006. E. Nelle sue osservazioni del 30 gennaio 2008, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso. Dei suoi argomenti si dirà in seguito, in quanto necessario. Diritto 1. 1.1. Secondo gli articoli 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b LIFD, è imponible quale reddito della sostanza immobiliare il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un

usufrutto ottenuto a titolo gratuito. 1.2. Le normative cantonale e federale si differenziano fra loro quanto alle modalità di calcolo del valore locativo. 1.2.1. L'art. 21 cpv. 2 LIFD precisa, infatti, che il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente. Il riferimento alle condizioni locali usuali sta a significare che determinante per l'IFD rimane il valore di mercato reperibile, che deve essere stabilito in via comparativa tenendo conto anche delle vecchie abitazioni e quindi non necessariamente il canone di locazione massimo conseguibile (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, p. 92; v. anche DTF 124 I 152 = ASA 68 p. 773 = StE 1998 A 23.1 n. 1; DTF 123 II 15 = ASA 66 p. 563 = RF 52/1998 p. 190 = StE 1997 A 21.11 n. 41). Il Tribunale federale ha stabilito che l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha il dovere di intervenire nella sua qualità di autorità di sorveglianza in materia di imposta federale diretta quando in un cantone i valori locativi scendono al di sotto della soglia del 70% del valore di mercato (Tribunale federale, 13 febbraio 1998, in RF 1998 p. 655 = ASA 67 p. 709). Il riferimento all'utilizzazione effettiva, dal canto suo, va inteso unicamente quale limitazione spaziale ma non temporale dell'uso dell'immobile da parte del proprietario. Con ciò il Legislatore federale ha voluto venire incontro a determinate situazioni, segnatamente a quelle di coniugi o vedovi, che, una volta allevati i figli, si ritrovano a vivere in abitazioni divenute troppo grandi, perché rispondenti alle esigenze di una famiglia numerosa. La prova della sottoutilizzazione dell'abitazione spetta al contribuente. Il Legislatore con il riferimento all'utilizzazione effettiva dell'abitazione non ha invece minimamente voluto venire incontro a chi, per ragioni proprie, occupa la propria abitazione, in particolare quella secondaria, solo durante determinati periodi dell'anno (Agner/Jung/Steinmann , op. cit., p. 93).

1.2.2. Quanto al diritto cantonale, la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni obbliga i cantoni ad assoggettare all'imposta sul reddito il valore locativo (in virtù del combinato disposto dell'art. 2 cpv. 1 lett. a e dell'art. 7 cpv. 1 LAID), ma non contiene ulteriori disposizioni relative alle modalità di accertamento del valore locativo, lasciando in tal modo ai cantoni un certo margine. In relazione alla questione in che misura il valore locativo possa scendere rispetto al valore di mercato, l'art. 7 cpv. 1 LAID non pone pertanto alcun altro limite se non quelli che derivano dagli articoli 8 cpv. 1 e 127 cpv. 2 Cost. fed. (DTF 125 I 65 consid. 2b p. 67; DTF 124 I 145 consid. 3 p. 152 ss.). L'Alta Corte ha stabilito che il valore locativo può essere inferiore al valore di mercato (DTF 124 I 145, consid. 4d p. 156), ma che tuttavia in ogni caso il 60% del valore di mercato rappresenta il limite inferiore che è ancora conforme al principio costituzionale dell'uguaglianza (art. 8 cpv. 1 Cost. fed.). In seguito (DTF 125 I 65) ha ammesso che le disposizioni della legge tributaria turgoviese, secondo cui dal valore locativo – accertato caso per caso – deve essere effettuata una deduzione del 40%, possono essere applicate in modo conforme alla Costituzione e comunque non conducono necessariamente a risultati incostituzionali (nello stesso senso, si è pronunciata anche in relazione ad analoghe normative dei Cantoni Soletta [n. 2P.36/1999 del 3 novembre 2000] e Zurigo [2P.311/2001 del 5 aprile 2002]).

1.2.3. Nel diritto del Canton Ticino, l'art. 20 cpv. 2 LT prevede che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, sia stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni. Per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. L'art. 20 cpv. 2 LT è stato modificato nel 2000, nell'ambito di una revisione della legge cantonale intrapresa nell'imminenza della scadenza del termine concesso ai cantoni per conformarsi alla legge federale sull'armonizzazione. Tuttavia, il Consiglio di Stato ha precisato che la

modifica dell'art. 20 capoverso 2 – che in precedenza si limitava a riferirsi alla necessità di tener conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale – non era richiesta dalla LAID, ma intendeva codificare la prassi degli Uffici di tassazione per quanto riguarda la determinazione del valore locativo: Infatti, attualmente – attraverso le percentuali di conversione del valore ufficiale di stima (che sono differenziate a seconda della vetustà dei valori delle revisioni generali) – si raggiunge già un valore locativo, imponibile quale reddito, che si situa attorno al 60-70% del valore medio di mercato delle pigioni. Il previsto margine di riduzione rispetto alle pigioni di mercato (mediamente il 30%) è d'altra parte compatibile con la più recente giurisprudenza del Tribunale federale in materia di parità di trattamento secondo cui il valore locativo non può in alcun caso essere inferiore al 60% del valore di mercato delle pigioni. (Messaggio del Consiglio di Stato n. 5016 del 27 giugno 2000, concernente un progetto di modifica della Legge tributaria e del decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti, par. B.I.8).

2. 2.1. A partire dal periodo fiscale 2005, il Canton Ticino ha introdotto una nuova modalità di calcolo del valore locativo. In precedenza, rinunciava ad una valutazione individualizzata, preferendo procedere secondo parametri schematici. Concretamente, al valore di stima ufficiale degli immobili applicava una percentuale, che variava dal 5% al 6,5% a dipendenza della data di entrata in vigore della stima stessa, per stabilire il valore locativo. La giurisprudenza di questa Camera aveva stabilito, a tale riguardo (cfr. CDT n. 178 del 26 settembre 1994 in RDAT I-1995 n. 22t, con riferimento a CDT N. 424 dell'11 novembre 1986 e CDT N. 498 del 12 dicembre 1986) che, in linea di principio, l'uguaglianza di trattamento non impedisce di procedere secondo parametri schematici; esigeva per contro valutazioni individualizzate, per non ledere il principio della parità di trattamento, quando ricorrevano circostanze del tutto particolari e o imprevedibili che rendevano manifestamente insostenibile la stima ufficiale. Anche il Tribunale federale aveva ritenuto che rientrasse fra i metodi compatibili con la LIFD per il calcolo del valore locativo quello previsto dal Canton Ticino, che consisteva nel fondarsi sulle stime ufficiali cantonali degli immobili (sentenza n. 2A.484/2005 del 30 marzo 2006, consid. 3.1).

2.2. Per il periodo fiscale 2005, la circolare n. 15/2005 del gennaio 2006 della Divisione delle contribuzioni stabiliva che il valore locativo di abitazioni unifamiliari e plurifamiliari, di appartamenti in condominio e di case a schiera fosse stabilito in base ai seguenti criteri: - per le abitazioni il cui valore locativo è già stato imposto negli anni precedenti viene riconfermato il valore locativo precedentemente tassato; - per le nuove abitazioni monofamiliari, sempre che non ci siano altri elementi utili alla sua determinazione, il valore locativo da tassare corrisponde, di regola, al 95% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nell'ambito della decisione riguardante la stima ufficiale (questo valore risulta dalla scheda di calcolo della stima allegata alla decisione sulla stima). In caso di manifesta divergenza tra il valore locativo dichiarato e il valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima occorrerà operare le opportune correzioni atte a conseguire un valore locativo tassato che si situi entro i limiti del 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato per abitazioni dello stesso genere. In questi casi il valore locativo è determinato tenendo equamente conto del valore d'uso, del livello degli affitti pagati nella zona o ricorrendo a norme particolari (es. applicando una data quota per locale o per mq abitabile). Questa Camera aveva tuttavia deciso (CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006) che la regola, contenuta nella circolare n. 15 della Divisione delle contribuzioni, secondo cui “per le abitazioni il cui valore locativo è già stato imposto negli anni precedenti viene riconfermato il valore precedentemente tassato”, non era conforme con quanto la legge

facendo ricorso ad una delle procedure seguenti: - valutazione individuale; - accertamento in base alle valutazioni cantonali: questo sistema presuppone che nel cantone si proceda ad una valutazione degli immobili in base a principi uniformi. La valutazione individuale, a sua volta, può essere effettuata in uno dei metodi seguenti: valutazione per unità-locale, per quote a stanza o per case unifamiliari-tipo. L'accertamento in base alle valutazioni cantonali, da parte sua, può invece avvenire o riprendendo le stime cantonali del valore locativo risultanti dall'ultima valutazione ufficiale degli immobili oppure applicando un tasso percentuale (di solito il 6%) al valore di stima ufficiale dell'immobile. Alla luce della classificazione descritta, si può concludere che il Canton Ticino applicava fino al periodo fiscale 2004 il metodo citato per ultimo, consistente nel ricavare il valore locativo dal valore di stima ufficiale dell'immobile. Il nuovo metodo, in vigore dal periodo fiscale 2006, sembra invece avvicinarsi molto a quello della ripresa delle stime cantonali del valore locativo risultanti dall'ultima valutazione ufficiale degli immobili. Esso presuppone che "i valori locativi delle case unifamiliari (siano) stati accertati individualmente nell'ultima valutazione ufficiale degli immobili", nel qual caso l'AFC ammette che tali valori possano "essere ripresi tali e quali o, se si dà il caso, aumentati di un supplemento che tenga conto dell'evoluzione degli affitti dall'ultima valutazione" (cfr. direttive dell'AFC citate, p. 5).

4. 4.1. Si tratta in primo luogo di verificare se effettivamente nel Canton Ticino i valori locativi siano "accertati individualmente" nella procedura di stima ufficiale degli immobili. 4.2. A tale riguardo, la Divisione delle contribuzioni, nelle sue osservazioni al ricorso, sottolinea che, nell'ambito della procedura di stima degli immobili, "tutte le particolarità legate all'immobile – rilevate dai dati prodotti dai singoli proprietari – sono state debitamente considerate". Facendo riferimento al messaggio del Consiglio di Stato che accompagnava il disegno di legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, l'autorità fiscale osserva anche che vengono presi in considerazione anche l'anno di costruzione, l'uso dello stabile, il reddito dello stesso, lo standard di costruzioni, eventuali costruzioni accessorie, ecc.; aggiunge poi che "gli affitti medi della zona sono stati determinati sulla base delle indicazioni dei proprietari degli stabili stessi", cosa che si verifica anche per la superficie abitabile. 4.3. Come afferma l'art. 1 della Legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 13 novembre 1996 (RL 10.2.9.1), l'accertamento ufficiale di stima concerne "i valori della sostanza immobiliare". L'art. 32 cpv. 1 LSt precisa poi che l'autorità (cioè l'Ufficio stima; cfr. art. 16 cpv. 1 del Regolamento di applicazione della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 19 dicembre 1997 [RL 10.2.9.1.1]), tramite il Municipio, comunica le decisioni di stima relative ai fondi edificabili o edificati (contenenti i dati d'accertamento e di valutazione) a tutti i contribuenti interessati, unitamente all'avviso di pubblicazione. Dalla semplice lettura delle disposizioni menzionate si evince chiaramente che oggetto della decisione dell'Ufficio stima è solo il valore di stima ufficiale degli immobili e non anche il valore locativo degli stessi. Una conferma si ritrova del resto nei materiali legislativi che si riferiscono all'adozione della normativa in discussione. Il messaggio del Consiglio di Stato n. 4375 del 21 febbraio 1995 concernente il progetto di nuova legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare così definisce lo "scopo dell'accertamento del valore immobiliare": L'estimo immobiliare ai fini dell'imposizione fiscale è del resto previsto da tutte le leggi cantonali e dev'essere effettuato onde poter valutare l'entità del patrimonio dei soggetti fiscali (persone fisiche e giuridiche). Secondo la nuova legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) la stima serve quindi da base di riferimento per: - l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche (art. 42 LT), - l'imposta immobiliare a favore del Comune

(art. 293 LT); - l'imposta immobiliare delle persone giuridiche (art. 97 LT); - l'imposta minima delle società di capitale e cooperative (art. 90 LT); - l'imposta di successione e donazione (art. 158 LT). Come si vede, nessun accenno è fatto all'imposta sul reddito delle persone fisiche. 4.4. È ben vero che la stessa legge sulla stima ufficiale menziona anche il valore di reddito fra i fattori che concorrono all'accertamento del valore di stima. Secondo l'art. 16 cpv. 1 LSt, è considerato valore venale di un fondo il prezzo normalmente conseguibile per un oggetto analogo in una libera contrattazione, mentre circostanze eccezionali o personali che possono influire sulla singola contrattazione non vengono considerate. L'art. 16 cpv. 2 LSt puntualizza quindi che il valore venale di un fondo edificato è determinato tenendo conto del valore metrico e di quello a reddito secondo la media ponderata definita dal regolamento (art. 16 cpv. 2 Lst.). Per quanto attiene più specificamente al valore di reddito, l'art. 18 LSt spiega che esso si ottiene mediante la capitalizzazione del reddito lordo. Il reddito lordo per i vani che si presentano sfitti al momento dell'accertamento è da calcolare sulla base del reddito presumibile che tiene conto dei valori di mercato (cpv. 1). Se non è possibile valutare con attendibilità le utilizzazioni dirette del fondo da parte del proprietario o dell'eventuale usufruttuario, il valore di reddito può essere considerato mediante fattori correttivi determinati secondo il regolamento. Tali fattori sono determinati sulla base di casi analoghi con redditi di mercato accertati e significativi (cpv. 2). Infine, la legge aggiunge che, ove vi sia una manifesta discrepanza fra il reddito dichiarato e quello presunto, l'autorità di stima può adeguare il reddito accertato ai valori normalmente conseguibili sul mercato (cpv. 3). Dal tenore degli articoli citati appare evidente che il valore di reddito viene accertato esclusivamente ai fini del calcolo del valore di stima dell'immobile; inoltre, che il valore di reddito è costituito dalla capitalizzazione del reddito lordo. 4.5. Quanto precede è già sufficiente ad escludere che il Canton Ticino rientri nel novero dei cantoni in cui "i valori locativi delle case unifamiliari (siano) stati accertati individualmente nell'ultima valutazione ufficiale degli immobili", secondo le considerazioni espresse dall'AFC nelle sue direttive. Ciò presupporrebbe infatti che la legge sulla stima ufficiale prevedesse espressamente l'accertamento individuale non solo del valore di stima in sé ma anche del valore locativo dell'immobile. La riprova si ha andando ad esaminare la normativa in vigore in altri cantoni, che hanno adottato tale metodo di calcolo del valore locativo. È il caso, per esempio, del Canton Argovia, la cui legge tributaria disciplina un'apposita procedura di "nuova valutazione di valori locativi e valori di stima immobiliari" (§ 218 e seguenti). È il Gran Consiglio che ordina periodicamente la stima ufficiale, con effetto all'inizio di un periodo fiscale (§ 218 cpv. 1); in casi ben delimitati è possibile chiedere una modifica di un valore locativo o di un valore di stima, che presenti carenze particolarmente evidenti (§ 218 cpv. 2). Quando poi i valori di mercato si modificano in misura superiore al 5% rispetto ai valori locativi o ai valori di stima in vigore, il governo può invitare il parlamento ad intervenire (§ 218 cpv. 3). La competenza è attribuita alla stessa autorità di tassazione, che adotta delle decisioni sul valore locativo e sulla stima ufficiale, le quali sono impugnabili con gli stessi rimedi giuridici previsti per le decisioni di tassazione (§ 219). Anche nel Canton Svitto è prevista una procedura di accertamento per il quale sia del valore locativo sia del valore di stima ufficiale degli immobili (cfr. § 22 cpv. 3 della legge tributaria cantonale del 9 febbraio 2000 e l'ordinanza del 24 novembre 2004 sulla stima ufficiale degli immobili non agricoli). La decisione dell'autorità fiscale, indipendente da quella di tassazione, accerta pertanto sia il valore locativo (che l'ordinanza stabilisce ammonti al 65% del valore di mercato) sia il valore di stima ufficiale dell'immobile. L'ordinanza precisa in particolar modo che il valore di

mercato deve essere definito nel singolo caso sulla base del livello delle pigioni locali, prendendo in considerazione anche la situazione abitativa individuale e altri criteri di valutazione (vetustà, modalità di costruzione, posizione ecc.). La decisione in questione accerta quindi, separatamente, il valore locativo annuo e il valore di stima ufficiale ed è accompagnata da un rapporto di stima ("Schätzungsbericht"), che contiene i dettagli del calcolo. Essa è impugnabile con i rimedi giuridici previsti dalla legge tributaria cantonale. Questi due esempi sono sufficienti a dimostrare che il ricorso alla valutazione ufficiale del valore locativo è senz'altro un metodo adeguato e praticabile ai fini della determinazione del reddito di una casa d'abitazione; esso presuppone tuttavia che vi sia una procedura di accertamento del valore locativo stesso, come avviene nei cantoni citati ed in altri. Occorre cioè che la decisione che scaturisce dalla procedura di stima ufficiale indichi separatamente, nel dispositivo, il valore di stima ed il valore locativo; dalla motivazione della decisione dovrà poi essere possibile ricostruire le modalità di calcolo di entrambi i valori.

4.6. La circostanza che dalla decisione dell'Ufficio di stima si possa ricavare anche il valore di reddito non significa affatto che essa accerti anche il valore locativo dell'immobile. A tale proposito, va ricordato che l'autorità di cosa giudicata non si estende in linea di principio ai motivi di una decisione ma solo al dispositivo. Pertanto, i considerandi, che rivestono la qualità di semplici motivi, non partecipano dell'autorità di cosa giudicata, diversamente dagli elementi imponibili (reddito imponibile e utile netto, sostanza e capitale imponibile), dall'aliquota d'imposta e dal suo ammontare (cfr. art. 131 cpv. 1 LIFD e 205 cpv. 1 LT; RDAF 2001 II p. 261 consid. 1b/bb, 2A.192/2000; ASA 37 p. 67 e giurisprudenza e dottrina citate; CDT n. 80.2002.00051 del 19 dicembre 2002 in RDAT I-2003 n. 15t; inoltre: Richner/Frei/ Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo, 2003, n. 13 agli artt. 147-153 LIFD, p. 1089; Vallender, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea/Ginevra/Monaco, 2002, n. 4 agli artt. 51-53 LAID, pp. 810-811). Applicando lo stesso criterio alle decisioni in materia di stima ufficiale, si constata che il dispositivo è costituito dall'accertamento, sulla prima pagina della stessa, del "valore globale di stima", che sotto è suddiviso fra i diversi edifici e terreni. La decisione stessa è accompagnata da una "scheda di calcolo della stima", che contiene i dettagli relativi al valore metrico ed al valore di reddito, come pure alla loro ponderazione ed alla ripartizione fra i singoli subalterni del valore di stima così ottenuto. La decisione è poi completata con l'indicazione dei rimedi giuridici a disposizione del contribuente che voglia contestarla. Ne consegue che la decisione di stima, una volta che sia passata in giudicato, vincola l'autorità di tassazione e il contribuente per quanto attiene alla valutazione della sostanza immobiliare ai fini delle già citate imposte (imposta sulla sostanza, imposte immobiliari cantonale e comunale, imposta minima e imposte di successione e donazione). Infatti, la legge tributaria rinvia esplicitamente, nella definizione delle modalità di calcolo di tali imposte, al "valore di stima ufficiale" (cfr. p. es. art. 42 cpv. 1 LT). La legge tributaria non contiene per contro alcun riferimento al "valore locativo ufficiale" o al "valore di reddito ufficiale", a proposito delle modalità di calcolo dell'imposta sul reddito degli immobili. Non può pertanto essere condivisa l'opinione espressa dalla Divisione delle contribuzioni, nelle sue osservazioni al ricorso, quando argomenta che il contribuente ha la "possibilità di impugnare nei termini legali la decisione di stima di cui il valore di reddito è una componente importante". Per le ragioni che si sono già ampiamente illustrate, il valore di reddito sarà pure una "componente importante" del calcolo del valore di stima, ma è appunto solo una "componente", cioè un elemento che concorre a giustificare il calcolo del valore di stima ufficiale, il quale è il solo oggetto

del dispositivo della decisione dell'Ufficio di stima. 4.7. Deve dunque essere escluso che nel Canton Ticino i valori locativi siano "accertati individualmente" nella procedura di stima ufficiale degli immobili. Il solo accertamento individuale che viene intrapreso nell'ambito dell'apposita procedura ufficiale concerne il valore di stima degli immobili. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Divisione delle contribuzioni, nelle osservazioni al ricorso, questa Camera non ha mai avallato la prassi codificata nella circolare n. 15/2006. In due sentenze, che si riferivano ancora alla circolare 15/2005 e nelle quali non si trattava pertanto di pronunciarsi direttamente sulla legittimità del metodo di calcolo basato sul valore di reddito (CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006; 80.2007.18 del 9 marzo 2007), aveva affermato che quest'ultimo presenta senz'altro interessanti vantaggi, per il fatto che si fonda su un importo che può essere direttamente ricavato dalla decisione sulla stima ufficiale, notificata a suo tempo ai singoli proprietari immobiliari, senza richiedere ulteriori calcoli. Aveva poi però aggiunto che, dall'altra parte, si tratta di un valore che non è stato oggetto di una decisione separata e che quindi potrebbe anche non essere stato contestato dal proprietario, per il fatto di essere stato considerato come un mero dato parziale su cui si basava il calcolo della stima ufficiale.

5. 5.1. Alla luce di quanto precede, appare chiaro che il Canton Ticino non ha adottato la procedura di accertamento del valore locativo consistente nella ripresa delle stime cantonali del valore locativo, per il semplice fatto che come detto non esiste una stima ufficiale dei valori locativi, nell'ambito di una procedura ufficiale, indipendente da quella di tassazione. Ci si potrebbe tuttavia ancora domandare se l'accertamento del valore di reddito, contenuto nella decisione di stima ufficiale, non possa essere riesaminato, nell'ambito di una procedura di reclamo prima e di ricorso poi, se il contribuente impugna la decisione di tassazione. Si potrebbe cioè immaginare che, non impugnata nei termini previsti dalla legge sulla stima ufficiale, la relativa decisione passi in giudicato limitatamente all'accertamento del valore di stima in sé; per quanto attiene invece al valore locativo, i rimedi giuridici per contestarlo sarebbero cioè quelli previsti per impugnare la tassazione dell'imposta sul reddito.

5.2. Una simile argomentazione sembra suggerita anche dalla Divisione delle contribuzioni, laddove, nelle osservazioni al ricorso, pretende che "in ogni caso è pur sempre salvaguardata la possibilità di impugnare la notifica di tassazione indicando paragoni con oggetti analoghi affittati a terzi". Secondo l'autorità fiscale, il contribuente che intenda contestare il valore locativo, ricavato dalla decisione di stima ufficiale dell'immobile, potrebbe cioè dimostrare che tale valore non corrisponde a quello effettivo. In primo luogo, un simile ragionamento snaturerebbe il metodo di calcolo del valore locativo che secondo la stessa autorità di tassazione sarebbe in vigore. Infatti, se il valore di reddito ricavato dalla decisione relativa all'accertamento del valore di stima dell'immobile si deve applicare ai fini del calcolo del valore locativo, non si vede perché poi si dovrebbe ammettere che il contribuente possa rimettere in discussione quanto accertato con una decisione passata in giudicato. O la decisione sulla stima ufficiale concerne anche il valore locativo, ed allora una volta passata in giudicato diviene vincolante, oppure non si occupa del valore locativo, ed allora non compete certamente al contribuente la prova dell'inadeguatezza del valore così accertato. In secondo luogo, la pretesa che sia il contribuente a "indicare paragoni con oggetti analoghi affittati a terzi" disattende palesemente le norme che disciplinano l'onere probatorio. Va infatti ricordato, a questo proposito, che in applicazione analogica del principio previsto dall'art. 8 CCS, nella procedura tributaria l'onere probatorio è ripartito nel senso che all'autorità di tassazione compete la prova dei fatti che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che estinguono o diminuiscono il debito fiscale (Zweifel,

in: Zweifel/Athanas [a cura di] , Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea/Francoforte 2008, vol. I, tomo 2b, n. 28 ad art. 130 LIFD, p. 341 e giurisprudenza citata). Nel caso del valore locativo si tratta per definizione di intraprendere una valutazione; nell'interesse della parità di trattamento di tutti i contribuenti, tuttavia, tale valutazione dev'essere intrapresa secondo criteri chiari e oggettivi, suscettibili di verifica da parte del contribuente. Non è certamente compatibile con i principi che disciplinano l'onere della prova la pretesa che si pretenda dal contribuente la dimostrazione dell'inadeguatezza di un valore indicato dall'autorità di tassazione; tanto più che tale valore è semplicemente ricavato da una decisione che concerne un altro oggetto e che neppure spiega le modalità con cui il valore di reddito è stato definito.

5.3. Una soluzione che posticipa la fase di reclamo al momento della notifica della tassazione dell'imposta sul reddito sembra essere stata adottata nel Canton Berna. Quel Cantone prevede infatti che il valore di stima degli immobili sia accertato nell'ambito di una procedura autonoma rispetto a quella di tassazione, anche se la competenza è attribuita alla stessa autorità di tassazione (cfr. articoli 179-184 della legge tributaria cantonale del 21 maggio 2000). Ora, nell'ambito dell'accertamento del valore di stima ufficiale, l'autorità di tassazione determina anche il "valore locativo in base al verbale" ("Protokollmietwert"). In occasione del sopralluogo con cui si dà avvio alla procedura di stima, infatti, il perito incaricato intraprende una serie di accertamenti e determina fra l'altro il valore locativo di base, tenendo conto dei dati raccolti e delle pigioni pagate nel luogo. Tale "valore locativo secondo il verbale" è dunque una stima del reddito conseguibile con l'edificio durante il periodo di stima. Esso viene poi capitalizzato moltiplicandolo per un tasso di capitalizzazione che tenga conto dell'evoluzione dei tassi d'interesse. Proprio in considerazione del fatto che la decisione di stima concerne direttamente solo il valore di stima ufficiale dell'immobile, e non anche i fattori e i risultati parziali che permettono di calcolarlo, il Tribunale amministrativo del Canton Berna ha deciso che il valore locativo secondo il protocollo può ancora essere contestato al momento della tassazione dell'imposta sul reddito (BVR 2003 p. 1). In altri termini, ha riconosciuto che è solo il valore di stima ufficiale, risultante dal dispositivo della decisione, che passa in giudicato. Eventuali contestazioni che si riferiscano al valore locativo devono conseguentemente essere sollevate dal contribuente nell'ambito della procedura di accertamento dell'imposta sul reddito.

5.4. C'è una fondamentale differenza fra la normativa in vigore nel Canton Berna e quella prevista dalle leggi ticinesi. In quel cantone, l'autorità competente per l'accertamento della stima ufficiale, da una parte, e per la tassazione dell'imposta sul reddito, dall'altra, è la stessa, cioè è l'autorità di tassazione. Nel Canton Ticino, invece, la stima ufficiale è di competenza dell'Ufficio stima, mentre l'accertamento dell'imposta sul reddito è attribuito agli uffici circondariali di tassazione. Anche i rimedi giuridici non si identificano: mentre le decisioni di stima possono essere impugnate con reclamo all'Ufficio stima (art. 34 LSt) e poi con ricorso al Tribunale di espropriazione (art. 37 LSt), le decisioni di tassazione sono suscettibili di reclamo allo stesso ufficio (art. 206 LT) e di ricorso alla Camera di diritto tributario (art. 227 LT). Tale particolarità imporrebbe di stabilire quale sia l'autorità competente in materia di reclamo e di ricorso per le contestazioni relative al valore locativo. Se si attribuisse poi la competenza all'Ufficio di tassazione prima ed alla Camera di diritto tributario poi, si dovrebbe far sì che tali autorità possano richiamare gli atti relativi alla procedura di stima dall'Ufficio stima.

5.5. Un ulteriore problema dovrebbe poi essere risolto, se si attribuisse all'autorità di tassazione ed al giudice tributario la competenza a pronunciarsi sui reclami e sui ricorsi in merito al valore locativo. La decisione di stima dovrebbe in ogni caso

contenere una spiegazione in merito alle modalità di calcolo di quest'ultimo, indicando perlomeno quali criteri siano stati adottati per definirlo. Secondo costante giurisprudenza, una decisione risulta sufficientemente motivata se la parte interessata è messa nelle condizioni di rendersi conto della sua portata e di poterla se del caso impugnare con cognizione di causa. In quest'ottica è sufficiente che l'autorità esponga, almeno brevemente, i motivi che l'hanno indotta a decidere in un senso piuttosto che in un altro (DTF 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). Nel caso delle decisioni dell'Ufficio stima, mancano come già rilevato motivazioni che si riferiscano specificamente al valore locativo. In particolare, non spiegano quali siano i criteri di calcolo adottati (unità-locali, quote a stanza, case unifamiliari-tipo, per riprendere le varianti proposte dalle direttive dell'AFC), non indicano le ragioni di riferimento della località interessata, non giustificano in quale misura si sia tenuto conto delle condizioni particolari dell'immobile (vetustà, finiture, posizioni) ecc. Le decisioni dell'Ufficio stima si limitano ad indicare il reddito (presunto o dichiarato), il tasso di capitalizzazione ed il valore di reddito che ne deriva. Ne consegue che tali decisioni non adempiono i requisiti di motivazione necessari a mettere i contribuenti in condizione di impugnarle con cognizione di causa.

5.6. Non vi sono pertanto neppure le condizioni perché la decisione di stima possa essere impugnata, per quanto attiene all'accertamento del valore locativo, con reclamo contro la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito dinanzi all'Ufficio circondariale di tassazione. In tale prospettiva, sono irrilevanti anche i dati che emergono dalla "tabella di confronto con alcuni oggetti simili già imposti nella zona", in relazione alla quale del resto la Divisione delle contribuzioni ha chiesto alla Camera di non trasmetterla ai ricorrenti in quanto protetta dal segreto fiscale.

6. 6.1. Le considerazioni che precedono impongono di concludere che la Camera di diritto tributarie non è in condizione di potersi pronunciare sul merito della questione della commisurazione del valore locativo dell'abitazione dei ricorrenti. La decisione dell'Ufficio di tassazione si fonda infatti su un accertamento del valore locativo, che presenta vizi di forma insormontabili.

6.2. In primo luogo, l'Ufficio di tassazione – basandosi peraltro sul contenuto della circolare n. 15/2006 della Divisione delle contribuzioni – pretenderebbe di ritenere che la decisione dell'Ufficio stima, già passata in giudicato, abbia accertato anche il valore locativo dell'immobile dei contribuenti. Si è visto tuttavia che la procedura disciplinata dalla legge cantonale sulla stima ufficiale degli immobili concerne unicamente la determinazione del valore di stima ufficiale in quanto tale e non anche il valore locativo.

6.3. Se anche si volesse ritenere che la decisione dell'Ufficio stima, nella misura in cui accerta il valore di reddito, non passi in giudicato scaduto il termine per impugnarla dinanzi allo stesso Ufficio, ugualmente non vi sarebbero le condizioni perché la Camera di diritto tributarie possa entrare nel merito del ricorso contro tale decisione. Anzitutto, nel rispetto delle regole sull'onere probatorio, non si può pretendere che sia il contribuente a portare la prova dell'inesattezza del valore locativo indicato nella decisione in questione, come vorrebbe l'autorità fiscale. Quindi, si dovrebbe stabilire a chi compete l'eventuale esame dei reclami e dei ricorsi contro il valore locativo, ritenuto che nel diritto cantonale ticinese la decisione sulla stima è impugnabile dapprima dinanzi allo stesso Ufficio stima e poi al Tribunale di espropriazione, mentre la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito è suscettibile di reclamo all'Ufficio di tassazione e di ricorso alla Camera di diritto tributarie. Inoltre, perché si possa entrare nel merito di un reclamo o di un ricorso, dovrebbe essere disponibile una decisione motivata, cioè una decisione in cui l'autorità di stima indichi in quale modo ha intrapreso l'accertamento del valore locativo, in modo da consentire al contribuente di valutare se

contestarlo o meno. 6.4. La decisione impugnata, con la quale l'autorità di tassazione si è limitata a riprendere il valore di reddito risultante dalla decisione di stima, applicandovi un tasso del 90%, deve conseguentemente essere annullata. 7. 7.1. Ad abundantiam, si deve ancora osservare che l'accertamento dei valori di reddito effettuato dall'Ufficio di stima, da un lato, e la sua applicazione ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito immobiliare, dall'altro, sollevano qualche interrogativo. 7.2. Si è già ricordato che, per la circolare n. 15/2006 della Divisione delle contribuzioni, in mancanza di un valore di mercato di riferimento, il valore locativo da tassare corrisponde, di regola, al 90% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nell'ambito della decisione riguardante la stima ufficiale. Nelle sue osservazioni al ricorso, la Divisione delle contribuzioni sostiene che "dalle valutazioni effettuate in collaborazione con l'Ufficio cantonale di stima – che a questo proposito ha utilizzato i dati dei redditi dichiarati relative alle case monofamiliari affittate a terzi – risulta che i valori di reddito si situano al di sotto del valore di mercato in ragione del 28,11%" ed aggiunge che "tale parametro è stato definito mettendo in relazione i dati di 5640 edifici monofamiliari". Ne ha dedotto che il valore di reddito determinato dalla decisione di stima ammonta al 71.89% del valore di mercato, con la conseguenza che il 90% del valore di reddito dovrebbe corrispondere al 64.70% del valore di mercato e rientrare così nei limiti stabiliti dalla legge e dalla giurisprudenza. 7.3. Questa Camera ha già avuto modo di sollevare i propri dubbi in merito a tale argomentazione dell'autorità fiscale. Premesso che la legge tributaria esige che il valore locativo tassato si situi entro i limiti del 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato per abitazioni dello stesso genere, dovrebbe essere preliminarmente verificato in quale rapporto si situi il valore di reddito, definito nell'ambito dei procedimenti di stima ufficiale, rispetto al valore di mercato. In tale contesto, non si può ignorare il fatto che, secondo l'art. 18 cpv. 1 Lst, il valore di reddito si ottiene mediante la capitalizzazione del reddito lordo e che il reddito lordo per i vani che si presentano sfitti al momento dell'accertamento è da calcolare sulla base del reddito presumibile che tiene conto dei valori di mercato; l'art. 18 cpv. 3 Lst aggiunge poi che, ove vi sia una manifesta discrepanza fra il reddito dichiarato e quello presunto, l'autorità di stima può adeguare il reddito accertato ai valori normalmente conseguibili sul mercato. Come aveva concluso questa Camera (nelle già citate sentenze CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006; 80.2007.18 del 9 marzo 2007), tali indicazioni permettono di dubitare che il valore di reddito – ma anche il 90% del valore di reddito – accertato nel quadro della procedura di stima ufficiale corrisponda al 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato. 7.4. Si deve anche ricordare che è la stessa legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) ad esigere che la sostanza sia stimata al suo valore venale (art. 14 cpv. 1 prima frase LAID). Certo, ai cantoni è lasciato un certo margine di apprezzamento nel definire i criteri di stima, ma essi devono comunque mantenersi entro i limiti dell'art. 8 Cost. (principio di uguaglianza) e dell'art. 127 cpv. 2 Cost. (principio di capacità contributiva). Sebbene sia ammessa una stima prudenziale del valore fiscale degli immobili, tuttavia, come ha già stabilito anche il Tribunale federale, non è ammissibile una riduzione sistematica e rilevante di tali valori ai fini fiscali (60% del valore di mercato nel Canton Zurigo [DTF 124 I 145] e 70% nel Canton Ticino [DTF 124 I 159]; sull'argomento v. anche Scartazzini, Parità di trattamento nel diritto tributario tra proprietari di sostanza mobiliare e immobiliare secondo la legge ticinese sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare (Lst) – Considerazioni su una sentenza del Tribunale federale [DTF 124 I 159] e sul suo inserimento nel contesto dell'iter legislativo cantonale, in RDAT I-2000 p. 291). 7.5. Ora, se davvero i valori di reddito si

situano mediamente al di sotto dei valori di mercato in ragione del 28,11%, è inevitabile che i valori di stima calcolati su tale base non corrispondano al valore venale degli immobili. Se così fosse, sarebbe lecito chiedersi se i valori di stima ufficiale in vigore siano conformi alle esigenze legali e costituzionali. Se poi si trattasse, come sostiene la Divisione delle contribuzioni, di una semplice applicazione dei criteri di schematicità e prudenzialità (art. 20 Lst), allora ci si dovrebbe domandare perché i vantaggi dovuti alla stima “prudenziale” della sostanza non debbano essere estesi anche alla tassazione del valore locativo. Altrimenti detto, se i valori di reddito definiti dall’Ufficio di stima fossero conformi ai valori di mercato, come richiesto dalla legge, limitandosi ad osservare il criterio della prudenzialità, non si vede per quale ragione essi debbano essere impiegati ai fini del calcolo dell’imposta sul reddito nella misura del 90%, quando la legge stabilisce che il valore locativo tassato si situi entro i limiti del 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato. 7.6. Le questioni evocate possono essere lasciate aperte, in considerazione del fatto che la decisione impugnata deve in ogni caso essere annullata. Spetterà infatti all’autorità di tassazione di individuare una modalità di calcolo del valore locativo che sia rispettosa dei principi stabiliti dalla Costituzione, dalla legge e dalla giurisprudenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 14 novembre 2007 è annullata e gli atti sono rinviati all’Ufficio di tassazione per una nuova decisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro

E. 30

giornate (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: -. 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.