

TI_GERICHTE 80.2009.41 vom 7. April 2010

TI Tribunale d'appello, 2010-04-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.41

FR: TI_GERICHTE 80.2009.41 du 7 avril 2010

IT: TI_GERICHTE 80.2009.41 del 7 aprile 2010

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: valore locativo, ville e case signorili, nuova costruzione per ol-tre 4 milioni di franchi, stima individualizzata

Erwägungen

E. 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.

E. 1.2

Le normative cantonale e federale si differenziano fra loro quanto alle modalità di calcolo del valore locativo.

E. 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).

E. 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]).

E. 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).

E. 2.1

Come si vede, il legislatore ticinese ha così codificato il principio secondo cui il valore locativo deve essere inferiore al valore di mercato (purché resti però fra il 60% e il 70%). Sino al periodo fiscale 2005, il Cantone Ticino rinunciava però 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. Il Tribunale federale aveva ritenuto che un simile metodo rientrasse fra quelli compatibili con la LIFD per il calcolo del valore locativo (sentenza n. 2A.484/2005 del 30 marzo 2006, consid. 3.1).

E. 2.2

La Divisione delle contribuzioni ha poi adottato due nuove prassi, che questa Camera ha giudicato contrarie ai principi stabiliti dalla legge e dalla giurisprudenza. La prima, secondo cui “per le abitazioni il cui valore locativo è già stato imposto negli anni precedenti viene riconfermato il valore precedentemente tassato” (circolare n. 15/2005 del gennaio 2006), è stata considerata contraria all’art. 1 della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 13 novembre 1996 (LSt; RL 10.2.9.1). Dopo l’entrata in vigore delle nuove stime immobiliari, il 1° gennaio 2005, non si poteva infatti giustificare che proprio l’imposta sul reddito continuasse ad essere calcolata a partire da valori che non erano più in vigore e che erano stati ripetutamente definiti inadeguati e in contrasto con il principio della parità di trattamento (decisione CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006, in: RtiD I-2007 n. 2t). La seconda, secondo cui il valore locativo, in mancanza di altri elementi utili, corrisponde al 90% del valore di reddito determinato dall’Ufficio di stima nella decisione di stima (circolare n. 15/2006 del marzo 2007), è pure stata considerata illegittima. Questa Camera ha in particolare evidenziato che oggetto della decisione dell’Ufficio stima è solo il valore di stima ufficiale degli immobili e non anche il valore locativo degli stessi, affermando 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, ma presuppone tuttavia che vi sia una procedura di accertamento del valore locativo stesso, come avviene in altri cantoni: occorre cioè che la decisione che scaturisce dalla procedura di stima ufficiale indichi separatamente, nel dispositivo, il valore di stima ed il valore locativo e che dalla motivazione della decisione sia possibile ricostruire le modalità di calcolo di entrambi i valori (decisione CDT n. 80.2007.173 del 9 maggio 2008, in: RtiD II-2008 n. 3t).

E. 2.3

Sai come sia, le diverse versioni della circolare n. 15 allestita dalla Divisione delle contribuzioni hanno sempre previsto un’eccezione per le ville e case signorili . Per simili immobili, il valore locativo deve infatti essere definito in modo più preciso ed individualizzato di quanto non consentano di fare i diversi metodi schematici previsti per le case unifamiliari e per i condomini. Occorre pertanto procedere ad una valutazione caso per caso tenendo conto delle particolarità della costruzione e delle sue installazioni (Circolare cit., par. 2.2., p. 2). Tale eccezione trova il proprio fondamento anche nella giurisprudenza e nella dottrina. Già in una sentenza del 1956 (ASA 25 p. 308), su ricorso di un contribuente ticinese, il Tribunale federale aveva avuto modo di affermare che ville e case signorili presentano la particolarità di essere costruite “con larghezza di mezzi, con gusti tutt’affatto personali e con particolari attrezzature ed installazioni interne ed esterne” , sicché “non sono fatte per essere locate e non esiste per loro un prezzo corrente sul mercato”. La Corte aggiungeva che: Il proprietario che, per necessità, è obbligato di locarle lo fa in generale ad un canone insolito, molto basso, che non può fornire una base oggettiva per l’imposizione. Il giusto prezzo, che nei casi normali si determina nel libero gioco fra domanda ed offerta, nel caso del tutto particolare di queste case deve essere forzatamente calcolato in via di

presunzione tenendo conto, da una parte, del costo o del valore venale e soprattutto del valore che rappresenta per il proprietario l'abitazione, con la sua area, i giardini, le installazioni ed il confort in genere, e, dall'altra parte, della pigione massima che potrebbe presumibilmente essere offerta, da un terzo, in condizioni economiche e sociali analoghe, desideroso d'affittare una siffatta proprietà. Nel caso di abitazioni di lusso, bisogna anche tener conto del fatto che la domanda è inferiore rispetto alle abitazioni di standard inferiore. Allora, il valore locativo di una casa di lusso può sì essere commisurato a ciò che il proprietario potrebbe esigere quale canone di locazione secondo i parametri locali, ma solo nella misura in cui tali redditi sarebbero conseguibili di fatto sul mercato. Neppure si può prendere in considerazione la somma necessaria a garantire un rendimento appropriato dell'insieme del capitale investito, proprio perché una parte dell'investimento dovrebbe essere abbandonata, in caso di locazione, non essendo l'inquilino interessato a quelle installazioni straordinarie che soddisfano solo esigenze strettamente personali del proprietario (Tribunale amministrativo del Canton San Gallo, 27 giugno 1996, in RF 51/1996 p. 395 = StE 1996 B 25.3 n. 17; v. anche Gurtner/Locher, Theoretische Aspekte der Eigenmietwerbbesteuerung, in ASA 69 p. 606).

E. 3.1

Nella fattispecie, i ricorrenti sono proprietari di una casa unifamiliare di 286 mq, che sorge su un terreno della superficie di 1'866 mq. La villa, ubicata in una zona panoramica del comune di _____, è stata progettata e costruita conformemente ai criteri "Minergie Plus", che mirano ad ottenere un risparmio energetico ancora maggiore rispetto allo Standard Minergie. Questo spiega, almeno in parte, gli elevati costi di investimento. Il prezzo complessivo di fr. 4'321'252.- è però dato anche dalle particolari installazioni della villa: di particolare pregio sembrano essere la piscina con riscaldamento solare, il sistema di idromassaggio Whirlpool e, più in generale, il giardino ed il suo terrazzamento. Come esposto in narrativa, l'Ufficio di tassazione ha dapprima stabilito il valore locativo annuo in fr. 86'425.-, che ha poi ridotto a 58'000 franchi in sede di reclamo, limitandosi a spiegare nelle motivazioni della decisione che l'importo così ottenuto "rappresenta circa il 60/70% degli affitti reperibili sul mercato per oggetti simili".

E. 3.2

Nelle proprie osservazioni al presente gravame del 22 aprile 2009, la stessa autorità di tassazione ha ammesso che le modalità di calcolo del primo valore locativo, stimato in fr. 86'425.- applicando il coefficiente del 2% al totale dei costi di investimento sostenuti dai ricorrenti, sono prive di ogni fondamento ed in quanto tali arbitrarie. Altro discorso vale invece per il nuovo importo di fr. 58'000.-, calcolato in base all'ammontare del capitale investito, ma anche al valore metrico reperibile nella zona. Sia il costo totale degli investimenti sia il valore metrico rappresentano certamente dei validi indizi per determinare il valore locativo di una villa come quella in esame. Come visto in precedenza (punto 2.3.), tanto la circolare n. 15 della Divisione delle contribuzioni quanto dottrina e giurisprudenza prevedono nondimeno che il valore locativo di ville e case signorili sia definito in modo più preciso ed individualizzato di quanto non consenta di fare un qualsiasi metodo schematico previsto per le case unifamiliari e per i condomini.

E. 3.3

Nel caso in discussione, non risulta che l'Ufficio di tassazione abbia intrapreso una valutazione delle specifiche caratteristiche della villa, progettata e costruita in base ai

singolari desideri dei contribuenti, ordinando per esempio una perizia o almeno effettuando un sopralluogo. Spettava in particolare all'autorità di tassazione determinare, da un lato, il valore che rappresenta per i suoi proprietari l'abitazione, con la sua posizione privilegiata, il giardino, le installazioni ed il confort in genere, e stimare, dall'altro lato, la pigione che verosimilmente potrebbe essere offerta ad un terzo, in condizioni economiche analoghe.

E. 4.1

Già per questo motivo, le decisioni impugnate devono pertanto essere annullate e gli atti rinviati all'Ufficio di tassazione perché adottati delle nuove decisioni su reclamo, dopo avere intrapreso, in contraddittorio con i ricorrenti, una valutazione individualizzata del valore locativo della villa di questi ultimi. È ben vero che i coniugi RI 1 contestano solo in via subordinata la misura del reddito immobiliare, censurando in via principale la deduzione delle spese di manutenzione, che quantificano in fr. 5'670. – nel 2006 e fr. 32'956. – nel 2007. Così facendo, i ricorrenti hanno tuttavia vincolato questi due aspetti, di modo che un riesame del valore locativo attribuito all'immobile si impone, anche se le spese di manutenzione effettive non dipendono necessariamente dalla sua entità. D'altra parte, per potersi pronunciare in merito alla deducibilità delle spese di “manutenzione e riparazione impianto piscina / idromassaggio” e di “manutenzione e riparazione giardino senza falciatura del prato”, che rappresentano peraltro le voci più importanti rivendicate dai ricorrenti, occorre inevitabilmente risolvere prima la questione delle modalità di calcolo del valore locativo. Simili spese sono infatti deducibili unicamente quando il valore del giardino o della piscina si riflette sul valore locativo (Richner/Frei/Kaufmann , Kommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 34 ad art. 32 LIFD, pp. 435-436; nello stesso senso Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Basilea/Therwil 2001, n. 28 ad art. 32 LIFD, p. 789).

E. 4.2

Il che non significa ancora che una volta determinato il reddito immobiliare imponibile, tutte le spese di manutenzione rivendicate dai ricorrenti potranno essere dedotte. Occorrerà ancora esaminare nel dettaglio le singole spese, per verificare se si tratti di costi assimilabili a quelli di gestione – come tali non deducibili – oppure se rientrano nella nozione di spese di manutenzione in senso tecnico, ovvero in quella categoria di spese che rimangono a carico del proprietario anche in caso di locazione (cfr. decisione CDT n. 80.2008.96 del 22 ottobre 2008, in: RtiD I-2009 n. 6t). Per quanto concerne, per esempio, le spese di manutenzione del giardino, la prassi in vigore in altri cantoni (cfr. Merlini , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 68 ad art. 32 LIFD, p. 495 s.; inoltre StE 2004 B 25.6 n. 50) prevede che si intraprenda la seguente distinzione: - le spese per la cura e la sostituzione di piante la cui durata di vita supera un anno e per la riparazione di sentieri, recinzioni e muri costituiscono spese di manutenzione in senso stretto, che il proprietario dovrebbe assumersi nel caso in cui cedesse la casa in locazione a terzi e che sono pertanto ammesse in deduzione secondo l'art. 31 cpv. 2 LT; - le spese per la prima posa di piante o alberi o la prima costruzione di muri o recinzioni costituiscono invece costi d'investimento immobiliare, la cui deduzione è esclusa dall'art. 33 lett. d LT; - infine, le spese annuali ricorrenti per i lavori di pulizia, di potatura e manutenzione del prato, come pure per la posa di piante di durata inferiore all'anno (come i fiori), costituiscono costi per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia, la cui deduzione è esclusa dall'art. 33 lett. a LT.

E. 4.3

Nel caso in discussione, occorrerà pertanto stabilire dapprima il valore locativo della villa di _____ e successivamente intraprendere una puntuale verifica dei singoli costi fatti valere dai ricorrenti.

E. 5

Visto l'esito del gravame, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili di questa sede. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Le decisioni su reclamo del 25 febbraio 2009 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adottati delle nuove decisioni, dopo avere intrapreso, in contraddittorio con i ricorrenti, una valutazione individualizzata del valore locativo della villa di questi ultimi. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 800.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ Il segretario:

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