

TI_GERICHTE 80.2013.158 vom 19. Juni 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-06-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.158

FR: TI_GERICHTE 80.2013.158 du 19 juin 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.158 del 19 giugno 2013

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: valore locativo, nessuna riduzione per case di "vacanza", definizione di abitazione secondaria, trasferimento del domicilio in altro cantone

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

E. 1.2

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).

E. 1.3

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), precisando poi che 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.).

E. 1.4

Per quanto qui di interesse, l'art. 20 cpv. 2 LT precisa che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, è stabilito al 60 - 70 per cento del valore di mercato delle pigioni e che per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. Dal 1° gennaio 2009 è entrato in vigore l'art. 20 cpv. 3 LT, secondo cui la riduzione di cui al capoverso 2 non è ammessa per gli immobili utilizzati prevalentemente a scopo di vacanza. La modifica è stata proposta dal Consiglio di Stato nel quadro delle misure di risanamento dei conti adottate con il preventivo 2009 ed è stata così motivata: Nella misura in cui la residenza di vacanza resta a disposizione del titolare, il relativo vantaggio deve essere calcolato in forma piena. Secondo il Governo non vi sono motivi oggettivi tali da condurre all'adozione di misure che promuovano l'accesso della proprietà di residenze secondarie di vacanza. Di conseguenza, il valore locativo delle residenze di vacanza deve corrispondere ai valori di mercato senza riduzioni o provvedimenti nell'ottica di favorire l'accesso alla proprietà. Nemmeno deve essere dimenticata la ricaduta sui comuni di residenze di vacanza, i quali devono assumersi oneri di infrastrutture comunali senza importanti ricadute in termini di gettito fiscale. In sintesi, la misura che proponiamo, attuata tramite una modifica dell'art. 20 LT, comporta un onere fiscale supplementare a carico di soggetti fiscali titolari di una residenza secondaria e quindi, presumibilmente, contribuenti facenti parte della classe media superiore. Osserviamo inoltre che una parte importante di questi contribuenti (circa il 50%) sono residenti fuori cantone o all'estero. (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6133 del 15 ottobre 2008 concernente il Preventivo 2009 e obiettivo di bilancio 2011, par. 6.5.3).

E. 2.1

Il ricorso solleva anzitutto una questione interpretativa. Gli insorgenti ritengono infatti che non sia applicabile l'art. 20 cpv. 3 LT, per il fatto che la casa di cui si tratta non è stata acquistata per trascorrervi le vacanze, ma ha funto da abitazione primaria fino al momento del trasferimento del domicilio nel Canton _____.

E. 2.2

Sebbene i materiali legislativi siano alquanto essenziali, dallo stralcio del messaggio governativo poc'anzi citato si evince quale sia stata la ratio della modifica di legge intervenuta a partire dal periodo fiscale 2009. Il Consiglio di Stato ha infatti affermato che "il valore locativo delle residenze di vacanza deve corrispondere ai valori di mercato senza riduzioni o provvedimenti nell'ottica di favorire l'accesso alla proprietà". Altrimenti detto, la definizione del valore locativo nella misura del "60 - 70 per cento del valore di mercato delle pigioni", prevista dall'art. 20 cpv. 2 LT, è giustificata fra l'altro dall'obiettivo della "promozione dell'accesso alla proprietà". Quest'ultimo obiettivo giustifica tuttavia una riduzione del valore locativo solo quando si tratta di un'abitazione primaria. In diverse occasioni, il Tribunale federale ha confermato che il fatto di incoraggiare fiscalmente la previdenza personale mediante l'accesso alla proprietà (art. 108 Cost.) costituisce una ragione plausibile per stabilire il valore locativo al di sotto del valore di mercato delle pigioni (DTF 125 I 65 consid. 3c e riferimenti citati). La stessa concezione costituzionale della promozione dell'accesso alla proprietà dell'abitazione (art. 108 Cost.) non si estende all'accesso alla proprietà di residenze secondarie, poiché ciò entrerebbe in conflitto con altri obiettivi costituzionali ed in particolare quello dell'uso parsimonioso del suolo. In questo

contesto, un valore locativo ridotto per le abitazioni secondarie comporterebbe, dal profilo della politica di pianificazione del territorio, l'incentivo a lasciare le case secondarie vuote invece di cederle in locazione, rischiando di pagare imposte più elevate. È per questa ragione che le abitazioni secondarie e quelle di vacanza sono espressamente escluse dal campo di applicazione della Legge federale del 4 ottobre 1974 che promuove la costruzione d'abitazioni e l'accesso alla loro proprietà (art. 2 cpv. 3 LCAP ; RS 843; cfr. inoltre la sentenza del Tribunale federale del 12 aprile 2006, in DTF 132 I 157 = StE 2006 A 21.11 n. 46 = RF 2006, p. 658 = RDAF 2007 II 10, con riferimento a: Bericht zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele [Expertenkommission Locher], Berna 1994, p. 8 e p. 44) .

E. 2.3

Sebbene la scelta del legislatore cantonale, di limitare il calcolo del valore locativo in misura corrispondente al valore di mercato delle pigioni ai soli immobili "utilizzati prevalentemente a scopo di vacanza", non sia probabilmente la più felice, è indiscutibile che la stessa disciplina sia estesa a tutte le abitazioni secondarie.

E. 3.1

Si tratta a questo punto di stabilire se la casa di _____, di proprietà dei ricorrenti, costituisca un'abitazione primaria o secondaria. A loro avviso, si tratta di un'abitazione primaria, in quanto abitata dal figlio, che vi ha il proprio domicilio. Inoltre, anche per gli stessi proprietari non costituirebbe un'abitazione secondaria, disponendo già di una casa di vacanza nel Cantone.

E. 3.2

Il concetto di abitazione primaria si lega a quello di domicilio. I contribuenti hanno pertanto diritto all'imposizione del valore locativo ridotto rispetto al valore di mercato delle pigioni solo per quella casa o per quell'appartamento dove hanno il domicilio fiscale (cfr. per analogia DTF 138 II 105, in particolare consid. 6.3.1, con riferimento al requisito dell'"uso personale" dell'abitazione, ai fini del differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare in caso di reinvestimento privato). Che, nella fattispecie, i ricorrenti non abbiano il domicilio fiscale a _____ non è neppure in discussione. Dal 1° gennaio 2008, infatti, lo hanno trasferito a _____ (_____). Inevitabile è allora la conclusione che nel Canton Ticino dispongono solo di abitazioni secondarie.

E. 3.3

Non basta neppure che il figlio _____ vi abbia mantenuto il domicilio, dopo il loro trasferimento nel Canton _____. Ciò che è determinante è effettivamente il domicilio del contribuente stesso e non anche quello di un suo familiare, poiché altrimenti si finirebbe per ammettere la possibilità che una persona abbia diverse abitazioni primarie, cosa che potrebbe facilmente dare luogo ad abusi. Come già ammesso dal Tribunale federale, d'altronde, si deve parlare di uso proprio ai sensi degli art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD non solo quando il proprietario di una casa la occupa personalmente, ma anche quando ne concede l'uso gratuito a una terza persona, senza chiedergli un corrispettivo (sentenza TF n. 2A.508/2001 del 26 giugno 2002, in: RF 2002 p. 564; cfr. anche Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 86 ad art. 21 LIFD, p. 370). In questi casi, tra le parti sorge, per atti concludenti e in forma tacita, un contratto di comodato ai sensi dell'art. 305 CO, che fiscalmente ha il carattere di una donazione. Il proprietario deve quindi lasciarsi imputare il valore locativo dell'immobile,

mentre la terza persona soggiace all'imposta di donazione, sempreché non ricada in una fattispecie di esenzione soggettiva prevista dall'art. 154 lett. f LT (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2011.113 del 18 gennaio 2012, consid. 2.2.).

E. 3.4

Alla stessa conclusione si dovrebbe pervenire, del resto, anche considerando l'esistenza di un contratto di locazione con il figlio. A tale proposito, il Tribunale federale (sentenza del 28 gennaio 2005, n. 2A.535/2003, in ASA 76 p. 204 = RF 2005 p. 500 = StE 2005 B 25.2 n. 7 = RDAF 2005 II 219) ha stabilito che, quando la pigione convenuta in un semplice contratto di locazione è inferiore al valore locativo ed il proprietario stesso non gode di alcun diritto di utilizzare l'immobile, manca una base legale che permetta di imporre la differenza fra la pigione effettivamente percepita ed il valore locativo più elevato. Le autorità fiscali devono dunque fondarsi sui contratti stipulati dalle parti, con la sola eccezione del caso in cui si sia in presenza di un'elusione fiscale, cioè se il contribuente abbia adottato una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d'imposta abusivo. Quando la pigione è al di sotto della metà del valore locativo, si deve supporre – a prescindere dalla volontà di fare una donazione – che si tratti di una situazione simile a quella dell'uso proprio e che il contratto di locazione sia stato concluso in modo elusivo al solo scopo di evitare imposte che avrebbero dovuto essere pagate seguendo un corretto svolgimento dei rapporti. Anche in tal caso è comunque ammessa la prova che un'elusione fiscale, nonostante la presunzione, non vi è stata. Nella fattispecie, l'importo pagato dal figlio _____ ai genitori, pari a 200 franchi al mese, appare più come un contributo alle spese che come una pigione. Del resto, gli stessi contribuenti non dichiarano tale importo come reddito della sostanza immobiliare, ma indicano il valore locativo, supponendo quindi un uso proprio. Comunque, se la somma in questione costituisse una pigione, non ha bisogno di essere dimostrato che sarebbe nettamente inferiore al valore locativo della casa.

E. 3.5

Sempre restando entro quest'ultima ipotesi, il Tribunale federale ha già avuto occasione di affermare che, in presenza di una locazione di favore fra parenti, che giustifica l'imposizione della differenza fra la pigione effettivamente percepita ed il valore locativo più elevato, il proprietario non può pretendere che quale valore locativo sia preso in considerazione quello ridotto, previsto dal diritto cantonale per l'abitazione primaria. Infatti, l'agevolazione prevista dalla legge cantonale è dettata dallo scopo di incentivare l'accesso alla proprietà dell'abitazione ed anche la previdenza individuale, scopo che non viene perseguito quando si cede in locazione un immobile ad un terzo, per quanto si tratti di un parente (cfr. la sentenza del 26 giugno 2008, n. 2C_188/2007, in RF 63/2008 p. 638, consid. 3.2).

E. 3.6

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione impugnata deve essere confermata, nella misura in cui ha ritenuto che il valore locativo da attribuire alla casa di _____ debba essere calcolato applicando l'art. 20 cpv. 3 LT.

E. 4.1

Per quanto riguarda le modalità di determinazione del valore locativo, secondo l'art. 2 del Decreto esecutivo del 21 dicembre 2010 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2011 (RL 10.2.2.1.1), il valore locativo corrisponde al valore di

mercato della pigione per immobili dello stesso genere nella medesima posizione (cpv. 1). Il valore locativo delle abitazioni primarie corrisponde mediamente al 60-70% del valore di mercato della pigione; in mancanza di altri elementi utili al suo calcolo, esso corrisponde, di regola, al 90% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nella decisione di stima (cpv. 2).

E. 4.2

In una sentenza di principio del 9 maggio 2008 (CDT n. 80.2007.173, in: RtiD II-2008 n. 3t), questa Camera ha esaminato nel dettaglio la nuova prassi, già applicata a partire dal periodo fiscale 2006, sulla base di una circolare della Divisione delle contribuzioni, concludendo per la sua illegalità. In primo luogo, il Canton Ticino non rientra nel novero dei cantoni in cui i valori locativi sono "accertati individualmente" nella procedura di stima ufficiale degli immobili. 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, come avviene, per esempio, nel Canton Argovia oppure Svitto. La sola circostanza che dalla decisione dell'Ufficio stima si possa ricavare anche il valore di reddito non significa invece che essa accerti anche il valore locativo dell'immobile, ove si pensi appena che l'autorità di cosa giudicata non si estende in linea di principio ai motivi di una decisione ma solo al dispositivo. D'altra parte, anche volendo sostenere che la decisione dell'Ufficio stima, nella misura in cui accerta il valore di reddito, non passa in giudicato scaduto il termine per impugnarla dinanzi allo stesso Ufficio, ugualmente non vi sarebbero le condizioni perché tale valore possa essere riesaminato nell'ambito di una procedura di reclamo prima, e di ricorso poi, contro la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito. In primo luogo, 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. Quindi, si dovrebbe stabilire a chi compete l'eventuale esame dei reclami e dei ricorsi contro il valore locativo.

Contrariamente alla soluzione adottata nel Canton Berna, in cui l'autorità competente per l'accertamento della stima ufficiale, da una parte, e per la tassazione dell'imposta sul reddito, dall'altra, è sempre l'autorità di tassazione, in Ticino le competenti autorità ed i successivi rimedi giuridici non si identificano: la stima ufficiale è di pertinenza dell'Ufficio stima, mentre l'accertamento dell'imposta sul reddito è attribuito agli uffici circondariali di tassazione, così come 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 tributario. 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. Le decisioni dell'Ufficio stima si limitano invece ad indicare il reddito (presunto o dichiarato), il tasso di capitalizzazione ed il valore di reddito che ne deriva, senza aggiungere ulteriori precisazioni. A titolo abbondanziale, questa Camera ha infine sollevato i propri dubbi in merito alla circostanza che il valore di reddito – ma anche il 90% del valore di reddito – accertato nel quadro della procedura di stima ufficiale corrisponda effettivamente al 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato (cfr. anche CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006; 80.2007.18 del 9 marzo 2007).

E. 5.1

Venendo al calcolo del valore locativo, a sua volta contestato in via subordinata dai ricorrenti, l'Ufficio di tassazione lo ha determinato partendo da quello stabilito nella tassazione dei periodi fiscali precedenti (fr. 14'552.-), che ha considerato pari al 70% del valore di mercato. Ha quindi diviso tale importo per 70 ed ha poi moltiplicato il risultato per 100. L'importo così determinato (arrotondato a fr. 20'790.-) corrisponderebbe in tal modo al valore di mercato, senza la riduzione riconosciuta ai proprietari di abitazioni primarie.

E. 5.2

Ora, il problema è che l'importo, che l'autorità fiscale ha considerato pari al 70% del valore di mercato e sulla cui base ha quindi proceduto al calcolo del valore locativo dei ricorrenti, è stato accertato applicando la prassi che, come l'Ufficio di tassazione non poteva non sapere, era già stata ripetutamente considerata illegale. Ne viene che anche il risultato del calcolo in questione è viziato dall'illegalità del criterio adottato a tal fine. Altrimenti si dovrebbe ammettere che basti riportare il valore di partenza ai 100/70 per renderlo conforme alla legge.

E. 5.3

La decisione impugnata è pertanto annullata e gli atti sono rinviati all'autorità fiscale perché determini il valore locativo dell'abitazione di vacanza dei ricorrenti, in modo rispettoso della legge applicabile e dei principi costituzionali.

E. 6

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 19 giugno 2013 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di Bellinzona, perché accerti il valore locativo della casa di _____. 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 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.