

TI_GERICHTE 80.2014.274 vom 15. Oktober 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-10-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.274

FR: TI_GERICHTE 80.2014.274 du 15 octobre 2014

IT: TI_GERICHTE 80.2014.274 del 15 ottobre 2014

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: valore locativo, abitazioni di vacanza, 100% del valore di mercato, contestazione dell'importo precedentemente accettato Deduzioni: spese per malattia, infortunio e invalidità, cure dentarie, onere della prova, fatture dettagliate del dentista

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

Per quanto riguarda le modalità di determinazione del valore locativo, secondo l'art. 2 del decreto esecutivo del 19 dicembre 2012 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2013 (RL 10.2.2.1.4), esso 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. 2.2

In una sentenza di principio risalente al 9 maggio 2008 (CDT n. 80.2007.173), 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 competa 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. 3.1

Nel caso in esame, l'Ufficio di tassazione ha determinato il valore locativo dell'immobile di _____ partendo dal valore di reddito stabilito nel calcolo del valore di stima ufficiale intrapreso nel 2004. Infatti, il valore di reddito risultante dalla decisione dell'Ufficio di stima ammonta a fr. 19'045.– ed il 90% di tale importo corrisponde circa al valore locativo imposto nella decisione di tassazione dei ricorrenti (fr. 17'464.50, arrotondato a fr. 17'400.–). Tanto basta per annullare la decisione impugnata, che si fonda su una modalità di calcolo che l'Ufficio di tassazione sa essere stata ripetutamente censurata da questa Camera.

E. 3.2

Non si può peraltro fare a meno di interrogarsi sulla coerenza della decisione stessa, che, come sottolineato dai ricorrenti, ha ripreso i dati risultanti dalla “rettifica d'errore” della stima ufficiale, decisa dall'Ufficio di stima il 17 aprile 2014, ma limitatamente al calcolo dell'imposta sulla sostanza. Infatti, con la decisione su reclamo impugnata, l'autorità di tassazione ha “rettificato il valore di stima del mappale _____ di _____, come da comunicazione dell'Ufficio Stima di Bellinzona”, ma ha poi confermato il valore locativo calcolato a partire dal valore di reddito risultante dalla decisione dell'Ufficio di stima in seguito rettificata. Risulta dagli atti, invece, che anche il valore di reddito è stato rettificato dall'Ufficio di stima ed ammonta di conseguenza a fr. 15'233,40.

E. 3.3

La mera circostanza che il valore locativo di fr. 17'400.– sia stato “imposto, a partire dalla decisione di tassazione 2005” (cfr. decisione su reclamo del 15 ottobre 2014) e che non sia “mai stato inoltrato [dai contribuenti] un reclamo ufficiale sul valore locativo imposto dopo l’entrata in vigore delle nuove stime” (cfr. osservazioni al reclamo del 6 novembre 2014) appare in questo contesto del tutto irrilevante. A tale proposito basti pensare che, secondo il Tribunale federale, neppure il principio della buona fede vieta alle autorità fiscali di giudicare diversamente, nell’ambito di un periodo fiscale ulteriore, una questione di diritto controversa che era stata anteriormente risolta in favore della contribuente (RDAF 56/2000 p. 217 = StE 2000 A 21.14 n. 13 = ASA 69 p. 793; il principio secondo cui le tassazioni divenute definitive sono vincolanti unicamente in relazione ai periodi che le riguardano .stato ribadito dal Tribunale federale ancora nella sentenza n. 2C_157/2010 e 2C_163/2010 del 12 dicembre 2010, consid. 11.8). Meno che mai sarà l’autorità a poter invocare la propria buona fede nei confronti di un contribuente che in periodi fiscali precedenti aveva accettato una certa valutazione del suo reddito (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2013.149 del 28 aprile 2014, consid. 3.2). Inoltre, nel caso in esame è effettivamente sopravvenuta una decisione dell’Ufficio di stima, che ha rettificato il valore di stima ufficiale e, in tale contesto, lo stesso valore di reddito dell’immo-bile degli insorgenti. Proprio perché l’Ufficio di tassazione, ignorando la giurisprudenza di questa Camera, ha fondato il calcolo del valore locativo sul valore di reddito stabilito dall’Ufficio di stima, si fatica a comprendere come possa rifiutarsi di tener conto della rettifica di tale valore, intrapresa proprio dall’Ufficio di stima.

E. 3.4

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione impugnata deve pertanto essere annullata e gli atti rinviati all’Ufficio di tassazione, perché riesamini la fattispecie e adotti una nuova decisione motivata.

E. 4.1

In virtù dell’art. 9 cpv. 2 lett. h LAID, nel tenore in vigore dal 1° gennaio 2005, dai proventi imponibili sono dedotte le spese per malattia e infortunio del contribuente o delle persone al cui sostentamento egli provvede, quando tali spese sono sopportate dal contribuente medesimo e superano una franchigia determinata dal diritto cantonale. L’art. 33 cpv. 1 lett. h LIFD, per l’imposta federale diretta, affermato lo stesso principio, stabilisce la franchigia nel 5 per cento dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26–33. La stessa disciplina è prevista, per l’imposta cantonale ticinese, dall’art. 32 cpv. 1 lett. i LT, secondo cui sono deducibili le spese per malattia e infortunio del contribuente o delle persone al cui sostentamento egli provvede, quando tali spese sono sopportate dal contribuente medesimo e superano il 5 per cento dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli art. da 25 a 32.

E. 4.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, di principio, con la nozione di spese per malattia si intendono i costi delle misure per il mantenimento ed il ripristino della salute propriamente dette, in particolare per i trattamenti medici, i soggiorni in ospedale, i medicinali, le vaccinazioni e le apparecchiature mediche, gli occhiali, le terapie o le misure di disintossicazione (cfr. sentenza del 3 novembre 2005, in RtiD I-2006 n. 11t, consid. 4.2.2). D’altra parte, nella sistematica della legge, le spese per malattia rientrano nelle

deduzioni generali, dette anche anorganiche o economico-sociali, le quali comprendono spese che in sé consistono nell'utilizzazione del reddito e che come tali non sarebbero deducibili (cfr. art. 34 LIFD e 33 LT); tuttavia, la loro deduzione è stata ammessa dal legislatore per motivi di politica fiscale, cioè per perseguire obiettivi extra fiscali (Oberson , Droit fiscal suisse, 2 a ediz., Basilea 2002, p. 130/131 e riferimenti; Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 32/33 ad art. 25, p. 638). Per questa ragione, devono essere interpretate in modo restrittivo. Del resto, la deduzione delle spese per malattia è stata introdotta dal legislatore nell'intento di venire incontro a quei contribuenti per i quali le spese mediche, che eccedono l'ammontare rimborsato dall'assicurazione contro le malattie, rappresentano un onere difficile da sopportare (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 28 novembre 2006, in RDAF 2006 II p. 409, consid. 5.1, con riferimento a: Messaggio del Consiglio federale del 25 maggio 1983 a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, in FF 1983 III p. 110; inoltre DTF 128 II 66 consid. 4c).

E. 4.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, spetta al contribuente l'onere di provare le spese di malattia, infortunio o invalidità, in virtù del consolidato principio secondo cui è compito del contribuente dimostrare i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (cfr. sentenze n. 2C.722/2007 del 14 aprile 2008, consid. 3.2; n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006, consid. 4; n. 2A.272/2006 del 19 maggio 2006, consid. 2.1; n. 2A.209/2005 del 3 novembre 2005, consid. 4.1, in: RtiD I-2006 n. 11t.; n. 2A.84/2005 del 24 febbraio 2005 consid. 4; inoltre Locher, op. cit., n. 82 ad art. 33 LIFD).

E. 4.4

La Circolare n. 11 del 31 agosto 2005 (Deduzione delle spese di malattia e infortunio nonché delle spese per disabilità) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) prevede che le spese per cure di affezioni dentarie, per cure e interventi di ortodonzia o di igiene dentaria siano equiparate alle spese di malattia. Non sono invece deducibili le spese causate da trattamenti di mero carattere cosmetico (ad es. sbiancamento dei denti) (Circolare cit., par. 3.2.1, p. 4).

E. 4.5

Nella fattispecie, per la prima volta con il ricorso i contribuenti hanno fatto valere spese per cure dentarie per complessivi fr. 8'801.-. Le stesse sono documentate da cinque ricevute postali (del 15.3.2013, 24.4.2013, 7.6.2013, 28.8.2013 e 12.12.2013) che attestano pagamenti, da parte di RI 2, a favore del dott. med. dent. _____. Nella misura in cui eccedono la franchigia, che corrisponde al 5 per cento dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26-33 LIFD e 25-32 LT, le spese in questione sono in sé deducibili. La "franchigia" del 5% ammonta a fr. 2'402.- per l'IC ed a fr. 2'765.- per l'IFD. Gli insorgenti non hanno tuttavia prodotto una fattura del dentista, dalla quale sia possibile verificare la natura delle prestazioni professionali, alle quali i pagamenti si riferiscono. Le spese di malattia, di infortunio e per disabilità fatte valere dal contribuente per sé stesso o per una persona al cui sostentamento egli provvede devono essere comprovate da certificati medici, fatture, giustificativi assicurativi ecc. (cfr. la Circolare cit., par. 6, p. 11, con riferimento alla sentenza del Tribunale federale del 24 febbraio 2005 [2A.84/2005]). Si tratta in particolar modo di escludere che sia stata chiesta la deduzione di trattamenti di mero carattere estetico.

E. 4.6

Anche su questo punto, si giustifica pertanto il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione, alla luce delle note d'onorario dettagliate, rilasciate dal dentista.

E. 5

Tenuto conto del fatto che, per quanto attiene alle spese di malattia, il ricorso avrebbe potuto essere evitato, se i contribuenti avessero fatto valere le spese per cure dentarie con la dichiarazione o tutt'al più con il reclamo contro la decisione di tassazione, la tassa di giustizia e le spese processuali sono portate almeno in parte a loro carico. Secondo l'art. 231 cpv. 3 LT, infatti, esse sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo oppure ha ostacolato con raggiri l'inchiesta della Camera di diritto tributario. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 15 ottobre 2014 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.–
b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880.– sono a carico dei ricorrenti nella misura di un mezzo (fr. 440.–). 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.