

Il “freno dell’impatto del valore locativo” è contrario al principio di uguaglianza

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale il limite minimo d’imposizione del 60% del valore locativo è assoluto e un’imposizione inferiore non è per contro ammessa



Samuele Vorpe

Professore SUPSI di diritto tributario
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI
Of counsel at COLLEGAL Studio legale e notarile Attorneys at law, Lugano

Sentenza TF n. 2C_605/2021 del 4 agosto 2022; A. e B. contro Gran Consiglio del Cantone Ticino.

Secondo il Tribunale federale una norma che riduce l'imposizione del valore locativo al di sotto della soglia minima del 60% del valore di mercato contraddice il principio di uguaglianza (artt. 8 cpv. 1 e 1.27 cpv. 2 Cost.). L'art. 20 cpv. 4 LT, che permette alla categoria dei proprietari di immobili con una sostanza imponibile inferiore a fr. 500'000 di ridurre – su richiesta – l'imposizione del valore locativo al 30% delle loro “entrate in contanti” non è compatibile con l'ordinamento federale superiore. Secondo l'art. 7 cpv. 1 LAID il valore locativo di un immobile deve essere stabilito riferendosi al criterio del valore di mercato e non ad un altro criterio consistente in una percentuale delle “entrate in contanti”. La giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 7 cpv. 1 LAID stabilisce che il valore di mercato può essere ridotto fino al 60%, ma che questa soglia costituisce un limite invalicabile che dev'essere rispettato in ogni singolo caso, ciò che l'art. 20 cpv. 4 LT non riesce a garantire, creando una disparità di trattamento tra proprietari che abitano il proprio immobile e inquilini.

| | |
|---|------------|
| I. La nuova norma sul “freno dell’impatto del valore locativo” non piace a tutti | 626 |
| II. La decisione del Tribunale federale | 627 |
| A. Le condizioni per presentare un ricorso di controllo astratto delle norme..... | 627 |
| C. La posizione della maggioranza della Commissione gestione e finanze | 627 |
| D. La posizione della minoranza della Commissione gestione e finanze | 628 |
| E. La posizione dell’esecutivo cantonale | 628 |
| F. Il principio dell'imposizione del valore locativo nell'ordinamento svizzero..... | 628 |
| G. La giurisprudenza del Tribunale federale riguardante l'imposizione del valore locativo | 629 |
| H. Il principio di uguaglianza nell'ordinamento svizzero... | 629 |
| I. Il limite minimo d'imposizione del 60% è assoluto e un'imposizione inferiore non rispetta il principio di uguaglianza..... | 630 |
| III. Conclusioni | 631 |

I. La nuova norma sul “freno dell’impatto del valore locativo” non piace a tutti

Durante la seduta del 1° giugno 2021, il Gran Consiglio del Cantone Ticino ha modificato l'art. 20 della Legge tributaria (LT; RL 640.100), adottando un nuovo capoverso 4, relativo ad un “freno dell’impatto del valore locativo”. La citata norma ha attualmente il tenore seguente:

Art. 20 LT

¹ È imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente:

- i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento;
- 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;
- i proventi da contratti di superficie;
- i proventi dall'estrazione di ghiaia, sabbia o altri elementi costitutivi del suolo;

² 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. Per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale.

³ La riduzione di cui al capoverso 2 è ammessa solo per gli immobili utilizzati come residenza primaria.

⁴ In caso di una sostanza imponibile inferiore a 500'000 franchi e su richiesta del contribuente, il valore locativo imponibile può ammontare al massimo al 30 per cento delle entrate in contanti.

Trascorsi i termini per l'esercizio del diritto di referendum, la modifica di legge relativa all'art. 20 cpv. 4 LT è stata pubblicata nel bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi del Cantone Ticino del 6 agosto 2021 e l'entrata in vigore è stata fissata al 1° gennaio 2022.

Con ricorso in materia di diritto pubblico del 5 agosto 2021, A. e B. si sono rivolti al Tribunale federale, domandando la

concessione dell'effetto sospensivo al loro gravame e, nel merito, che l'art. 20 cpv. 4 LT sia annullato.

In rappresentanza dell'organo legislativo cantonale, con risposta del 15 settembre 2021 il Consiglio di Stato ticinese ha chiesto che l'impugnativa sia respinta, mentre sulla domanda di concessione dell'effetto sospensivo si è rimesso al giudizio del Tribunale federale. Con decreto dell'8 settembre 2021, la domanda di concessione dell'effetto sospensivo è stata respinta. Con replica del 25 ottobre 2021 e duplica del 24 novembre 2021 le parti hanno confermato la loro posizione.

II. La decisione del Tribunale federale

A. Le condizioni per presentare un ricorso di controllo astratto delle norme

Secondo l'art. 82 lett. b della Legge federale sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110), il Tribunale federale giudica i ricorsi contro gli atti normativi cantonali, tra i quali rientra l'art. 20 cpv. 4 LT. Siccome il diritto ticinese non prevede nessuna procedura di controllo astratto delle norme, questi atti sono direttamente impugnabili con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 87 cpv. 1 LTF)[1].

La pubblicazione della modifica legislativa nel bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi del Canton Ticino, che costituisce l'azione determinante da cui comincia a decorrere il termine di 30 giorni stabilito dall'art. 101 LTF[2], ha avuto luogo il 6 agosto 2021. Di conseguenza, il gravame è tempestivo (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l'art. 101 LTF).

D'altra parte, ammessa va anche la qualità per ricorrere richiesta dall'art. 89 cpv. 1 lett. b e c LTF, in base al quale è legittimato ad insorgere contro un atto normativo chi ne è particolarmente toccato in modo attuale o virtuale e ha un interesse degno di protezione al suo annullamento o alla sua modifica[3].

In effetti, non è contestato che gli insorgenti, entrambi membri del Gran Consiglio ticinese, sono persone residenti nel Cantone Ticino; inoltre, anche il fatto che uno di loro indichi di vivere in locazione, mentre l'altro segnali di disporre di un alloggio primario di sua proprietà, ma di una sostanza imponibile superiore a fr. 500'000 non osta alla contestazione dell'art. 20 cpv. 4 LT, poiché all'impugnazione di una norma fiscale sono di principio legittimati tutti i contribuenti con domicilio nel Cantone che l'ha emanata, anche quando il vantaggio concesso a terze persone non comporta uno svantaggio diretto su chi ricorre[4]. Le condizioni per entrare nel merito del ricorso in materia di diritto pubblico inoltrato contro l'art. 20 cpv. 4 LT sono di conseguenza adempiute.

[1] Sentenza TF n. 2C_661/2019 del 17 marzo 2021 consid. 1.2.

[2] Sentenze TF n. 2C_661/2019 del 17 marzo 2021 consid. 1.3 e n. 2C_29/2018 del 13 maggio 2019 consid. 1.3.

[3] DTF 141 I 78 consid. 3.1.

[4] DTF 141 I 78 consid. 3.1; DTF 136 I 49 consid. 2.1; DTF 130 I 174 consid. 1.2; sentenze TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021, destinata a parziale pubblicazione, consid. 1.3.3; n. 2C_519/2015 del 12 gennaio 2017 consid. 1.2, non pubbl. in: DTF 143 I 137; n. 2C_62/2008 del 25 settembre 2009 consid. 2.1.

B. La verifica del Tribunale federale

Il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale, quindi anche la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze inferiori alle disposizioni della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 641.14) (art. 106 cpv. 1 LTF)[5]. Secondo l'art. 106 cpv. 2 LTF, la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha motivato la censura (art. 106 cpv. 2 LTF)[6].

Nel contesto di un controllo astratto, il Tribunale federale si impone nel contempo un certo riserbo. Determinante è se sia possibile attribuire alla norma impugnata un senso che la possa fare ritenere compatibile con le garanzie costituzionali invocate. Esso annulla una disposizione cantonale solo se non si presta ad alcuna interpretazione conforme al diritto costituzionale o al diritto federale di rango superiore[7]. Occorre al riguardo considerare la portata dell'ingerenza nel diritto fondamentale, la possibilità di ottenere una sufficiente protezione nel contesto di un controllo concreto della norma, nonché le circostanze in cui sarà applicata[8]. Il semplice fatto che in singoli casi la disposizione impugnata possa essere applicata in modo lesivo della Costituzione federale (Cost.; RS 101) non conduce di per sé al suo annullamento[9]. Il limite dell'interpretazione è costituito dal senso letterale chiaro e univoco della norma[10].

Quando è chiamato ad esprimersi in prima istanza contro un atto normativo e si rendono necessari degli accertamenti di fatto, la procedura è retta dall'art. 55 s. LTF e dai disposti della Legge federale di procedura civile federale (PC; RS 273)[11]. In via di principio, un obbligo di accertamento da parte del Tribunale federale non è tuttavia dato; spetta pertanto in primo luogo a chi partecipa alla procedura addurre i fatti e le prove che considera rilevanti per decidere la causa (art. 55 LTF in relazione con l'art. 37 PC)[12].

C. La posizione della maggioranza della Commissione gestione e finanze

L'adozione dell'art. 20 cpv. 4 LT, oggetto di litigio in questa sede, è stata proposta con iniziativa parlamentare elaborata del 7 maggio 2018, intitolata "freno dell'impatto del valore locativo".

La modifica proposta mirava a regolare dei "casi di rigore", ed indicava di avere in particolare l'obiettivo di andare incontro a persone che corrono il rischio di indebitarsi per far fronte alle imposte sul reddito causate dalla tassazione del valore locativo.

[5] DTF 144 II 313 consid. 5.1 e 5.3; sentenza TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021, destinata a parziale pubblicazione, consid. 1.4.3.

[6] DTF 144 II 313 consid. 5.1.

[7] DTF 147 I 136 consid. 1.4; DTF 146 I 70 consid. 4; DTF 141 I 78 consid. 4.2.

[8] DTF 144 I 306 consid. 2; DTF 140 I 2 consid. 4.

[9] DTF 146 I 62 consid. 4.

[10] DTF 146 I 62 consid. 4; sentenza TF n. 2C_657/2018 del 18 marzo 2021 consid. 2, non pubbl. in: DTF 147 I 354.

[11] DTF 143 I 137 consid. 2.3.

[12] Sentenza TF n. 2C_142/2019 del 18 maggio 2021 consid. 7.3.

Dopo avere proposto di abbassare la soglia da fr. 600'000 a fr. 500'000 e di specificare che l'applicazione dell'art. 20 cpv. 4 LT va chiesta dal contribuente, con rapporto del 18 maggio 2021 la maggioranza della Commissione gestione e finanze del Gran Consiglio ticinese ha appoggiato la proposta contenuta nell'iniziativa. In questo contesto ha tra l'altro osservato:

- a) che i "casi di rigore" sono quelli in cui il valore locativo supera il 30% delle entrate in contanti del proprietario di un'abitazione primaria, non di un'abitazione secondaria;
- b) che le entrate in contanti sono costituite dai redditi del lavoro, dalle rendite delle assicurazioni sociali e di altro genere, dai contributi di mantenimento e dai proventi della sostanza mobiliare e immobiliare, valore locativo escluso, mentre per il calcolo si deve considerare il valore locativo lordo, ovvero prima della deduzione delle spese di manutenzione e degli interessi passivi;
- c) che dalla presa di posizione sull'iniziativa da parte del Consiglio di Stato del 7 maggio 2021 emergevano delle "criticità", ma non una contrarietà categorica all'adozione dell'art. 20 cpv. 4 LT;
- d) che il testo della norma in discussione era stato ripreso dalla legislazione tributaria di un altro Cantone ed era di conseguenza compatibile anche con il diritto superiore.

D. La posizione della minoranza della Commissione gestione e finanze

Fatto riferimento alla presa di posizione del Consiglio di Stato, con rapporto del 18 maggio 2021 la minoranza della Commissione gestione e finanze del Gran Consiglio ticinese ha invece respinto la proposta contenuta nell'iniziativa, rilevando tra l'altro:

- a) che la stessa era incostituzionale perché, essendo nel Cantone Ticino i valori locativi già al 60% del valore di mercato, non vi era più nessun margine per diminuirli ulteriormente;
- b) che il problema evidenziato con l'iniziativa parlamentare, reale ed effettivo, andava di conseguenza risolto con altri strumenti;
- c) che, anche a prescindere dalla sua incostituzionalità, la proposta non era efficace, perché portava al riconoscimento di aiuti insufficienti.

E. La posizione dell'esecutivo cantonale

Citati sia nel rapporto di maggioranza che in quello di minoranza, i contenuti della presa di posizione governativa del 3 marzo 2021, sono stati quindi ripresi anche nella risposta al ricorso. Scrivendo al Tribunale federale in rappresentanza del Gran Consiglio, il Consiglio di Stato ticinese osserva, infatti, che in quel contesto aveva fatto notare:

- a) che l'art. 20 cpv. 4 LT poteva creare una certa disparità di trattamento tra proprietari di abitazioni primarie, il cui reddito da valore locativo sarebbe stato imposto differenzialmente in funzione del grado di ammortamento del debito ipotecario e delle loro entrate in contanti;
- b) che, a differenza di quanto valeva nei Cantoni che prevedono nelle loro legislazioni tributarie delle disposizioni

volte a limitare l'imposizione del valore locativo per i "casi di rigore", i valori locativi delle residenze primarie nel Cantone Ticino sono già al livello minimo ammesso dalla giurisprudenza del Tribunale federale (60% del valore di mercato delle pigioni) e che l'introduzione di nuovi sgravi avrebbe quindi potuto ledere il principio della parità di trattamento tra proprietari e inquilini;

- c) che, considerati i valori delle stime immobiliari vigenti nel Cantone Ticino (pari al 44% del valore di mercato degli immobili), qualora la sostanza imponibile di fr. 500'000 fosse stata rappresentata soltanto da sostanza immobiliare, la norma avrebbe potuto potenzialmente trovare applicazione anche nei confronti di proprietari di abitazioni con un valore di mercato di circa fr. 1'200'000, ovvero a fattispecie che ben difficilmente si prestano ad essere assimilate a dei "casi di rigore".

Rammentati i contenuti della presa di posizione espressa il 3 marzo 2021 – poi riemersi in varie forme in occasione della seduta parlamentare del 1° giugno 2021 – sia nella risposta che nella duplice l'esecutivo cantonale si riferisce però anche a una sentenza del 13 aprile 1984 (*recte*: 1983), in cui il Tribunale federale aveva tutelato una norma che viene considerata analoga, contenuta nel *Décret sur l'imposition locative* adottato dal Cantone Vaud il 1° giugno 1982.

Richiamandovisi, sostiene infatti che le considerazioni di carattere costituzionale espresse a quel tempo dal Tribunale federale possano ancora essere considerate valide e permettere quindi di confermare anche la costituzionalità dell'art. 20 cpv. 4 LT.

F. Il principio dell'imposizione del valore locativo nell'ordinamento svizzero

L'imposizione del valore locativo trova le sue ragioni nella necessità di rispettare l'equità fiscale, come richiesto dall'art. 8 cpv. 1 Cost. e dall'art. 127 cpv. 2 Cost.^[13] In particolare, essa mira a garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà, con relativo diritto ad un certo numero di deduzioni (per oneri ipotecari, spese di manutenzione, ecc.) e inquilini che – pur sostenendo delle spese, in particolare a livello di pigione – non hanno diritto a nessuna deduzione analoga^[14].

In materia di imposta federale diretta, il valore locativo è imponibile in base all'art. 21 cpv. 1 lett. b della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Nello stabilire il valore, va tenuto conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente (art. 21 cpv. 2 LIFD).

Il valore locativo dev'essere fissato al valore obiettivo di mercato (art. 16 cpv. 2 LIFD)^[15] e corrisponde quindi all'importo che il proprietario o il detentore dei diritti di godimento su un

[13] DTF 143 I 137 consid. 3.2.

[14] DTF 143 I 137 consid. 3.2; DTF 133 I 377 consid. 2.1; DTF 123 II 9 consid. 3; MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 3^a ed., Zurigo 2020, N 51 ss. ad § 13.

[15] DTF 131 I 377 consid. 2.2.

immobile dovrebbe pagare sul mercato per poterlo occupare nelle medesime condizioni. Un certo margine è ammesso[16]; in media, il valore locativo ritenuto da un Cantone in materia di imposta federale diretta non può però situarsi al di sotto del 70% del valore di mercato[17].

In ambito di imposte cantonali – che è quello che qui in concreto ci occupa, in relazione all'impugnazione dell'art. 20 cpv. 4 LT – l'obbligo di imporre il valore locativo degli immobili risulta invece espressamente dall'art. 7 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). A differenza della LIFD, in merito alla sua fissazione la LAID non prevede tuttavia esigenze specifiche, di modo che i limiti da rispettare coincidono con quelli previsti dalla Costituzione federale; in particolare, dall'art. 8 cpv. 1 Cost. e dai principi di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost.[18].

Tenuto conto del margine di apprezzamento riconosciuto ai Cantoni in un contesto nel quale un'armonizzazione verticale non è data, la giurisprudenza ha quindi stabilito che il valore locativo in ambito di imposta cantonale deve, di principio, corrispondere al valore di mercato, ma che, alla luce della limitata disponibilità di proprietà fondiaria, del rischio di speculazione che ne deriva, e della volontà di promuovere fiscalmente la previdenza privata attraverso l'acquisto di abitazioni per uso personale (art. 108 cpv. 1 Cost.), esso può essere anche più basso. Per garantire il rispetto della Costituzione federale (artt. 8 cpv. 1 Cost. e 127 cpv. 2 Cost.), ha però indicato che c'è un limite al di sotto del quale non è lecito andare e che, in ogni singolo caso, questo limite inferiore è costituito dal 60% del valore di mercato[19].

G. La giurisprudenza del Tribunale federale riguardante l'imposizione del valore locativo

Come risulta dalla giurisprudenza del Tribunale federale in applicazione dei principi esposti, l'Alta Corte ha di conseguenza[20]:

- a) annullato una norma che prevedeva che il valore locativo dovesse "di regola" corrispondere al 60% del valore di mercato, perché implicava l'ammissione della possibilità dell'esistenza di valori locativi al di sotto di tale soglia[21];

[16] Sentenza TF n. 2C_22/2021 del 7 maggio 2021 consid. 3.1.

[17] DTF 123 II 9 consid. 4b; sentenze TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021 consid. 4.4.5, destinata alla pubblicazione, con riferimento anche alla prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC); n. 2C_22/2021 del 7 maggio 2021 consid. 3.1; n. 2C_25/2021 del 7 maggio 2021 consid. 4.1; NICOLAS MERLINO, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2ª ed., Basilea 2017, N 107 ss. ad art. 21 LIFD; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, 2ª ed., Basilea 2019, N 59 ss. ad art. 16 LIFD.

[18] DTF 143 I 137 consid. 3.2 e 131 I 377 consid. 2.2; sentenze TF n. 2C_1/2019 del 16 gennaio 2020 consid. 4.2.

[19] DTF 143 I 137 consid. 3.3; sentenza TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021 consid. 4.4.6, destinata alla pubblicazione; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4ª ed., Berna 2021, N 71 s. ad § 21 LT-ZH; Reich (nota 14), N 53 ss. ad § 13; MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3ª ed., Basilea 2017, N 43 s. ad art. 7 LAID.

[20] DTF 143 I 137 consid. 3.4.

[21] DTF 124 I 145 consid. 5.

- b) formulato riserve in merito al metodo scelto, ma considerato conforme alla Costituzione federale un'iniziativa popolare che mirava a fissare valori locativi che raggiungessero al massimo il 70% del valore di mercato[22];
- c) giudicato incostituzionale un metodo di valutazione che comportava la fissazione di un valore locativo medio tra il 60% e il 61% del valore di mercato, siccome bisognava supporre che un numero rilevante di contribuenti sarebbe stato imposto in base a un valore locativo inferiore al 60% del valore di mercato[23];
- d) ammesso la possibilità dell'applicazione conforme alla Costituzione federale di una norma che prevedeva una riduzione del 40% del valore di mercato stabilito individualmente, tra l'altro anche in ragione del fatto che una valutazione di singoli oggetti fornisce maggiori garanzie in merito al rispetto dei principi validi in materia e alla luce delle rassicurazioni fornite dalle autorità cantonali, secondo cui non si sarebbe in nessun singolo caso scesi sotto la soglia del 60% imposta dalla Costituzione federale[24];
- e) confermato che la fissazione del valore locativo fino ad un massimo del 70% del valore di mercato permetteva il rispetto della Costituzione federale, sottolineando tuttavia che l'esiguità del margine a disposizione (10%) per non finire sotto la soglia del 60% imponeva di procedere a valutazioni precise[25];
- f) annullato una norma che, per compensare l'applicazione di valori locativi sotto la soglia del 60%, riconosceva agli inquilini il diritto alla deduzione dei costi di locazione.

Ritenuto che la soglia del 60% del valore di mercato deve essere rispettata in ogni singolo caso, il Tribunale federale è d'altra parte giunto alla conclusione che una norma che prevedeva la salvaguardia della soglia del 60% soltanto in media violava il principio della parità di trattamento, il cui rispetto va garantito sia tra proprietari di immobili ed inquilini nel loro complesso, sia tra singoli proprietari di immobili e singoli inquilini che dispongono di una capacità economica paragonabile[26].

H. Il principio di uguaglianza nell'ordinamento svizzero

Anche nella fattispecie, tra le critiche degli insorgenti vi è quella secondo cui l'art. 20 cpv. 4 LT viola il principio di uguaglianza giuridica garantito dall'art. 8 Cost., perché crea un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti proprietari del proprio alloggio ed inquilini.

Una norma disattende il principio della parità di trattamento garantito dall'art. 8 cpv. 1 Cost. se, tra casi simili, fa distinzioni che nessun ragionevole motivo in relazione alla situazione da regolare giustifica di fare o sottopone ad un regime identico situazioni che presentano tra loro differenze rilevanti e di natura tale da rendere necessario un trattamento diverso[27]. L'ingiustificata uguaglianza rispettivamente la disparità

[22] Sentenza TF n. 1P.40/1997 del 25 marzo 1998 consid. 6c.

[23] DTF 124 I 193 consid. 3f.

[24] DTF 125 I 65 consid. 4 s.

[25] DTF 128 I 240 consid. 2.5-2.7.

[26] DTF 143 I 137 consid. 4.

[27] DTF 147 I 16 consid. 4.2.1; DTF 143 I 1 consid. 3.3.

di trattamento devono riferirsi ad un aspetto sostanziale. Non va poi trascurato che una disparità di trattamento può comunque essere legittimata dagli scopi perseguiti dal legislatore[28] e che – in generale – quest'ultimo ha ampio spazio di manovra[29].

In ambito fiscale, l'art. 8 cpv. 1 Cost. è concretizzato dall'art. 127 cpv. 2 Cost., in cui sono ancorati i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, così come quello dell'imposizione secondo la capacità economica[30]. Nel contesto in cui ci muoviamo, il rispetto degli artt. 8 cpv. 1 e 127 cpv. 2 Cost. è inoltre richiesto anche dall'art. 7 cpv. 1 LAID.

I. Il limite minimo d'imposizione del 60% è assoluto e un'imposizione inferiore non rispetta il principio di uguaglianza

Ora, la tassazione del valore locativo trova le sue ragioni proprio nella necessità di rispettare l'art. 8 cpv. 1 Cost. e l'art. 127 cpv. 2 Cost. In particolare, mira a garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini e – per far ciò – pone dei limiti ben precisi. Come a ragione osservato nel ricorso, con l'adozione dell'art. 20 cpv. 4 LT tali limiti vengono tuttavia superati.

Per i proprietari di immobili che dispongono di una sostanza imponibile che è superiore a fr. 500'000, continua in effetti a valere la regola prevista dall'art. 20 cpv. 2 LT, in base alla quale il "valore locativo è stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni".

Per la categoria dei proprietari di immobili con una sostanza imponibile che è inferiore a fr. 500'000, il limite massimo del valore locativo imponibile giusta l'art. 7 cpv. 1 LAID è invece fissato in via generale, su semplice richiesta, al 30% delle loro "entrate in contanti", ciò che costituisce una violazione dell'art. 8 cpv. 1 e dell'art. 127 cpv. 2 Cost. nonché dello stesso art. 7 cpv. 1 LAID, che pure esige il rispetto delle prime due norme citate.

Al fine di garantire una parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini, l'art. 8 cpv. 1 Cost. e l'art. 127 cpv. 2 Cost. impongono, infatti, che il valore locativo di un immobile sia stabilito riferendosi al criterio del valore di mercato, non ad un altro criterio consistente in una percentuale delle "entrate in contanti" che vengono conseguite dai proprietari di immobili, come è previsto dall'art. 20 cpv. 4 LT.

Nel contempo, la giurisprudenza relativa all'art. 7 cpv. 1 LAID stabilisce che il valore di mercato può essere ridotto fino al 60%, ma che questa soglia costituisce un limite invalicabile che dev'essere rispettato in ogni singolo caso, ciò che l'art. 20

cpv. 4 LT nuovamente non garantisce: perché la riduzione da esso indicata vale per ogni persona proprietaria di immobili con una sostanza imponibile inferiore a fr. 500'000, senza fare nessuna riserva in merito alla necessità di rispettare la soglia minima del 60%, prescritta dalla giurisprudenza in materia di parità di trattamento tra proprietari che abitano il proprio immobile e inquilini[31].

La lesione del diritto superiore riscontrata (artt. 8 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost. e art. 7 cpv. 1 LAID) non può d'altra parte trovare legittimazione nemmeno negli obiettivi perseguiti dal legislatore cantonale, che pure occorre considerare[32].

Anche volendo fare astrazione dai dubbi espressi dal Governo cantonale in merito all'effettiva natura di "casi di rigore" ai quali mira la norma – con riferimento ai valori di stima immobiliare applicati nel Cantone Ticino, che permetterebbero di fare beneficiare dell'art. 20 cpv. 4 LT pure proprietari di immobili con un valore effettivo di circa 1,2 mio. di fr. –, va infatti ribadito che la soglia del 60% del valore di mercato a garanzia della parità di trattamento tra persone che vivono in un immobile di loro proprietà e inquilini è un limite inferiore assoluto, e che esso è stato per altro fissato già tenendo conto di vari aspetti, tra cui la volontà di promuovere la previdenza privata attraverso l'acquisto di abitazioni ad uso personale (art. 108 cpv. 1 Cost.)[33].

In questo ambito, uno spazio di manovra dei Cantoni non è quindi (più) dato e il perseguimento di scopi come quello al quale mirava l'introduzione dell'art. 20 cpv. 4 LT – su cui, oltre al Governo, ha espresso riserve anche parte del Parlamento – dovrà di conseguenza passare attraverso l'uso di altri strumenti, che non implicino in nessuna fattispecie concreta di scendere sotto la soglia del 60% del valore di mercato[34].

Infine, ad altro giudizio in merito all'art. 20 cpv. 4 LT, non conduce né il richiamo alla sentenza n. P.428/1982 del 13 aprile 1983, parzialmente pubblicata in DTF 109 la 252 e resa dal Tribunale federale in relazione al Decreto sull'imposizione del valore locativo adottato dal Cantone Vaud il 1° giugno 1982, né il fatto che anche altri Cantoni prevedono regolamentazioni concernenti i "casi di rigore".

Riguardo al primo aspetto, va infatti rilevato che – per lo meno a partire dal 20 marzo 1998, quando la maggioranza dei membri delle due Corti di diritto pubblico del Tribunale federale si è espressa in tal senso – la giurisprudenza è rimasta costante ed è quella che è stata presentata *supra* al cap. II.G, che prevede che il limite al di sotto del quale non è lecito andare, in ogni singola fattispecie, è costituito dal 60%

[28] DTF 141 I 78 consid. 9.5; DTF 136 I 1 consid. 4.3.2 e DTF 136 II 120 consid. 3.3.2.

[29] DTF 147 I 16 consid. 4.2.1; DTF 143 I 1 consid. 3.3 e DTF 136 I 1 consid. 4.1; sentenza TF n. 2C_302/2020 dell'11 novembre 2021 consid. 10.1.

[30] DTF 141 I 78 consid. 9.1; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: ZSR 111/1992 II, p. 1 ss., p. 58 ss.; DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, in: RDS 111/1992 II, p. 145 ss., p. 164 ss.

[31] DTF 143 I 145 consid. 4.5.2; sentenze TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021 consid. 4.4.6, destinata alla pubblicazione; n. 2C_38/2021 del 3 marzo 2021 consid. 3.2.6.

[32] DTF 141 I 78 consid. 9.5; sentenza TF n. 2C_302/2020 dell'11 novembre 2021 consid. 10.1.

[33] Sentenza TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021 consid. 4.4.6, destinata alla pubblicazione; DTF 143 I 137 consid. 3.3.

[34] DTF 143 I 137 consid. 4.5.2; sentenza TF n. 2C_38/2021 del 3 marzo 2021 consid. 3.2.6.

del valore di mercato^[35]. Il riferimento a giudizi precedenti a quella data, in cui il Tribunale federale dovesse essere giunto ad altre conclusioni, non è quindi determinante e non necessita di approfondimento.

Nel contempo, va osservato che l'eventuale esistenza di norme analoghe o addirittura uguali a quella proposta, contenute nella legislazione di altri Cantoni, non fornisce ancora garanzie in merito alla compatibilità con il diritto superiore, la quale – per le ragioni esposte in precedenza – non è in concreto data. In effetti, garanzie in tal senso risultano semmai dall'avvenuta tutela di queste norme da parte del Tribunale federale dopo che qualcuno le aveva impugnate – quale pregiudizio cui potersi richiamare in situazioni analoghe e in presenza di un quadro normativo immutato –, non già dalla loro semplice adozione da parte di autorità di altri Cantoni.

III. Conclusioni

Constatata l'incompatibilità dell'art. 20 cpv. 4 LT con il diritto superiore (artt. 8 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost. e art. 7 cpv. 1 LAID), resta da definirne le conseguenze, che nella fattispecie non possono essere che quelle dell'annullamento della norma stessa.

Come detto, determinante è, infatti, se sia possibile attribuire alla disposizione impugnata un senso che la possa fare ritenere compatibile con le garanzie costituzionali invocate, ma non è qui il caso. In base al suo chiaro testo, che definisce il limite ad un'interpretazione della norma^[36], per tutti i contribuenti che lo richiedono e che hanno una sostanza imponibile fino a fr. 500'000, il criterio del valore di mercato non vale infatti più, perché sostituito da quello delle "entrate in contanti"; l'art. 20 cpv. 4 LT non contiene nemmeno una riserva in favore della soglia minima del 60%, stabilita per garantire la parità di trattamento tra proprietari che abitano il proprio immobile primario e inquilini.

Dovendo poi considerare anche le circostanze concrete in cui l'art. 20 cpv. 4 LT si trova ad essere applicato^[37], va preso d'altra parte atto anche di quanto risulta dalla risposta al ricorso rispettivamente dal rapporto di minoranza e cioè che – nonostante la forchetta prevista dall'art. 20 cpv. 2 LT – i valori locativi delle residenze primarie nel Cantone Ticino sono in realtà già al livello minimo del 60% ammesso dalla giurisprudenza, se non al di sotto. In simile situazione, un'ulteriore diminuzione del valore locativo, sulla base dell'applicazione dell'art. 20 cpv. 4 LT, non può infatti che condurre alla violazione di tale soglia o ad aggravarne ulteriormente la lesione, e ciò non soltanto in fattispecie singole e isolate, bensì in ognuno dei circa 3'800 casi nei quali sono dati gli estremi per invocarlo.

Va, infine, osservato che, siccome l'incompatibilità con il diritto superiore riscontrata (artt. 8 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost. e art. 7 cpv. 1 LAID) comporta già l'annullamento dell'art. 20

cpv. 4 LT, l'esame delle ulteriori critiche sollevate (violazione dell'art. 8 cpv. 1 Cost. anche a causa di un'ingiustificata disparità di trattamento tra singoli proprietari di immobili e lesione dell'art. 9 LAID, relativo alle deduzioni riconosciute dal diritto federale) diviene superfluo.

Per quanto precede, il ricorso è, quindi, accolto e si constata l'incompatibilità del "freno dell'impatto del valore locativo" con il diritto superiore (artt. 8 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost. e art. 7 cpv. 1 LAID). Di conseguenza, l'art. 20 cpv. 4 LT è annullato dalla decisione del Tribunale federale.

[35] DTF 143 I 137 consid. 3.3, che rinvia alla DTF 124 I 145 consid. 4d; sentenza TF n. 2C_418/2020 del 21 dicembre 2021 consid. 4.4.6, destinata alla pubblicazione.

[36] DTF 146 I 62 consid. 4.

[37] DTF 145 I 73 consid. 2.