

Conseguenze per il Cantone dei Grigioni della sentenza ticinese del Tribunale federale concernente la clausola di rigore

Il Governo del Cantone dei Grigioni ha reagito rapidamente



Toni Hess

Dr. iur.
Capo del servizio giuridico e direttore sostituto dell'Amministrazione delle imposte del Cantone dei Grigioni, Coira

Il contributo analizza la sentenza del Tribunale federale del 4 agosto 2022 concernente la clausola per casi di rigore relativa al valore locativo proprio nel Cantone Ticino. Inoltre, come conseguenza di tale sentenza vengono presentati tre scenari possibili per il Canton dei Grigioni. Infine, viene spiegato perché il Governo del Cantone dei Grigioni ha deciso di mantenere la clausola per casi di rigore e di integrarla con una riserva. Secondo tale riserva il valore locativo proprio deve sempre ammontare ad almeno il 60% del valore locativo di mercato. In questo modo si tiene conto sia della volontà politica originaria sia della sentenza del Tribunale federale.

I. La situazione di partenza.....	596
II. La sentenza del Tribunale federale del 4 agosto 2022	597
III. Le conseguenze per il Canton Grigioni: i tre possibili scenari	597
IV. L'entrata in vigore della modifica legislativa	598

I. La situazione di partenza

Secondo l'ordinamento svizzero, il valore locativo proprio è assoggettato all'imposta sul reddito conformemente all'art. 21 cpv. 1 lett. b della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e all'art. 7 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

Nei casi in cui il valore locativo della propria abitazione è molto elevato in rapporto al reddito in contanti, il pagamento delle imposte sul reddito può comportare problemi di liquidità in quanto mancano i mezzi in denaro. Per far fronte a questa situazione, nel 2006 il Gran Consiglio del Cantone dei Grigioni ha inserito la possibilità di una riduzione del valore locativo della propria abitazione all'art. 22 cpv. 4 della Legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni (LIG-GR; CSC 720.000). La concretizzazione di questa normativa è stata

affidata al Governo. Quest'ultimo si è avvalso della norma sulla competenza e ha creato una clausola per i casi di rigore nell'art. 10 cpv. 1 delle Disposizioni esecutive della legislazione sulle imposte (DELIG-GR; CSC 720.015). Secondo tale disposizione, in caso di una sostanza imponibile inferiore a fr. 600'000, il valore locativo proprio imponibile può ammontare al massimo al 30% delle entrate in contanti. Questa clausola per i casi di rigore interessa in prevalenza persone pensionate.

L'art. 22 LIG-GR ha attualmente il tenore seguente:

¹ Sono imponibili i proventi derivanti da sostanza immobile e specialmente:

- le entrate da locazione, affitto, usufrutto o altra utilizzazione;
- il valore locativo di fabbricati o parti di fabbricati che il contribuente riserva per uso proprio in qualità di proprietario o usufruttuario;
- le entrate da contratti di diritto di superficie;
- le entrate dallo sfruttamento di forze idriche, ghiaia, sabbia e altre componenti del suolo.

² Per valore locativo di fabbricati e di parti di fabbricati si intende l'importo che il proprietario o l'usufruttuario conseguirebbe in caso di locazione a terzi.

³ Per l'immobile abitato stabilmente al proprio domicilio viene calcolato il 70 per cento del valore locativo. Si deve tener conto di un'evidente sottoutilizzazione con una riduzione del valore locativo proprio. Il Governo disciplina i dettagli.

⁴ Per i casi di rigore il Governo può prevedere una riduzione del valore locativo proprio dell'abitazione principale.

L'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR ("clausola per i casi di rigore") ha attualmente il tenore seguente:

¹ In caso di una sostanza imponibile inferiore a 600 000 franchi il valore locativo proprio imponibile può ammontare al massimo al 30 per cento delle entrate in contanti.

Durante la seduta del 1° giugno 2021, il Gran Consiglio del Cantone Ticino ha modificato l'art. 20 della Legge tributaria

ticinese (LT-TI; RL 640.100), adottando una clausola per i casi di rigore nel nuovo capoverso 4.

L'art. 20 LT-TI ha il tenore seguente:

¹ È imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente:

- a) i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento;
- b) 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;
- c) i proventi da contratti di superficie;
- d) 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.

La disposizione dell'art. 20 cpv. 4 LT-TI è stata ampiamente ripresa dall'art. 22 cpv. 4 LIG-GR in unione con l'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR.

II. La sentenza del Tribunale federale del 4 agosto 2022

Con ricorso in materia di diritto pubblico del 5 agosto 2021, al Tribunale federale è stato chiesto di annullare l'art. 20 cpv. 4 LT-TI. Il Tribunale federale ha accolto il ricorso con sentenza del 4 agosto 2022 (n. 2C_605/2021) e ha, di conseguenza, annullato l'art. 20 cpv. 4 LT-TI.

Nei suoi considerandi, il Tribunale federale non si è espresso in generale contro una clausola per i casi di rigore. Esso ha però stabilito che il valore locativo proprio deve ammontare in ogni singolo caso almeno al 60% del valore locativo di mercato. Il valore del 60% rappresenta, secondo l'Alta Corte, la soglia minima in base alla quale non vi è (ancora) una violazione del principio di uguaglianza tra proprietari immobiliari e inquilini. L'art. 20 cpv. 4 in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 2 LT-TI lederebbe il principio di uguaglianza garantito dalla soglia minima menzionata del 60%. Eventuali clausole per i casi di rigore analoghe previste dagli ordinamenti fiscali di altri Cantoni non forniscono inoltre una garanzia in merito alla compatibilità con il diritto superiore.

Secondo il Tribunale federale, nonostante la forchetta prevista dall'art. 20 cpv. 2 LT-TI pari al 60-70%, il valore locativo nel Cantone Ticino è in realtà già al livello minimo del 60%, se non al di sotto. In simili situazioni, un'ulteriore diminuzione del valore locativo riguardante la propria abitazione, sulla base dell'applicazione dell'art. 20 cpv. 4 LT-TI, non può che condurre alla violazione di tale soglia, e ciò in ognuno dei casi nei quali sono dati i presupposti per l'applicazione della disposizione oggetto di controversia.

Secondo il Tribunale federale l'incompatibilità con l'art. 8 cpv. 1 e l'art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) comporta, quindi, l'annullamento dell'art. 20 cpv. 4 LT-TI.

III. Le conseguenze per il Canton Grigioni: i tre possibili scenari

Occorre iniziare la valutazione esaminando l'art. 22 cpv. 3 LIG-GR. Secondo questa disposizione il valore locativo dell'immobile di un'abitazione primaria è stabilito nella misura del 70% del valore locativo di mercato. Per contro, il valore locativo ticinese ammonta al 60-70% del valore di mercato conformemente all'art. 22 cpv. 2 LT-TI. Secondo il Tribunale federale il valore locativo ticinese è, in realtà, già al livello minimo del 60%, se non al di sotto di questa soglia. Questa differenza significativa tra il Canton Ticino e il Canton Grigioni fa sì che applicando la clausola per i casi di rigore, il valore locativo nel Canton Ticino scenderebbe al di sotto della soglia del 60% del valore locativo di mercato stabilito dal Tribunale federale per tutti i contribuenti interessati. Per contro, nel Canton Grigioni la situazione è diversa. Infatti, conformemente all'art. 22 cpv. 3 LIG-GR, il valore locativo ammonta al 70% del valore locativo di mercato, per cui la clausola per i casi di rigore comporta una diminuzione della soglia del 60% solo per una parte dei contribuenti interessati.

L'Amministrazione delle imposte del Canton Grigioni ha analizzato sia la portata sia le conseguenze della sentenza del Tribunale federale per il proprio territorio. Per una grande parte dei contribuenti che beneficiano della clausola per i casi di rigore, l'applicazione della sentenza comporta una violazione della soglia minima richiesta del Tribunale federale, pari al 60% del valore locativo di mercato.

Segnatamente, entrano in considerazione i seguenti scenari:

- 1) *la clausola per i casi di rigore viene annullata.* Un annullamento senza sostituzione dell'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR disattenderebbe la volontà politica originaria di creare una clausola per i casi di rigore. Del resto, l'applicazione di una soglia minima del 60% è garantita per quasi la metà dei contribuenti che beneficiano della clausola per i casi di rigore. In caso di annullamento di detta clausola, questi contribuenti verrebbero imposti in misura maggiore. Se viene considerata la soglia del 60%, anche gli altri contribuenti continueranno a beneficiare della clausola per i casi di rigore, anche se in misura inferiore. Il Governo ha respinto l'annullamento della clausola per i casi di rigore, poiché non lo ha ritenuto opportuno;
- 2) *la clausola per i casi di rigore viene mantenuta invariata.* In questo scenario più della metà dei contribuenti che beneficiano della clausola per i casi di rigore si troverebbe al di sotto della soglia del 60%, situazione che sarebbe contraria al principio di uguaglianza tra proprietari immobiliari e inquilini secondo la sentenza del Tribunale federale. Sarebbe ovviamente problematico da un punto di vista giuridico, nonché politicamente difficile motivare il mantenimento di una disposizione che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in diversi casi sarebbe contraria ai principi costituzionali. Il fatto che la sentenza

del Tribunale federale riguardante il Canton Ticino non si riferisca direttamente alla clausola per i casi di rigore grigionese, così come il fatto che nessuno possa contestare la disposizione invariata dell'art. 10 DELIG-GR, tramite il controllo astratto o concreto delle norme, non possono modificare questa valutazione. Anche una conferma senza modifiche dell'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR, rispettivamente della clausola per i casi di rigore, è stata pertanto respinta dal Governo. Nel Canton Grigioni si è cercata una soluzione che tenesse conto sia della volontà politica originaria di creare una clausola per i casi di rigore sia della sentenza del Tribunale federale riguardante il Ticino;

- 3) *la clausola per i casi di rigore sarà concepita in conformità alla sentenza del Tribunale federale.* In questo scenario l'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR sarà aggiornato con una riserva. Secondo tale riserva il valore locativo proprio deve sempre ammontare ad almeno il 60% del valore locativo di mercato. In questo modo si tiene conto sia della volontà politica originaria sia della sentenza del Tribunale federale riguardante il Ticino. Nel decreto dell'11 ottobre 2022, sulla base di considerazioni giuridiche e politiche, il Governo cantonale si è espresso a favore di questa variante. Alcuni contribuenti che beneficiano della clausola di rigore non sono interessati da questa riserva, altri saranno invece tassati maggiormente, ma continueranno a beneficiare della clausola di rigore, seppur in misura limitata.

IV. L'entrata in vigore della modifica legislativa

A seguito del principio di irretroattività delle leggi, l'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR rivisto può essere posto in vigore non prima del 1° gennaio 2023 ed esplicherà i suoi effetti per la prima volta nel periodo fiscale 2023.

La riserva da integrare nell'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR in relazione alla soglia minima del 60% viene comunque considerata d'ufficio. Di conseguenza occorre procedere ad una programmazione corrispondente nel *software* per la dichiarazione (*SofTax NP*) e nel sistema di tassazione elettronico. A partire dal 1° gennaio 2024 l'Amministrazione delle imposte utilizzerà un nuovo programma di tassazione per le imposte sul reddito e sulla sostanza.

Per questo motivo la riserva del 60% sarà integrata solamente a partire dal 1° gennaio 2024. L'art. 10 cpv. 1 DELIG-GR (clausola per i casi di rigore) rivisto sarà quindi posto in vigore con effetto al 1° gennaio 2024.