

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.151/2006 /biz

Sentenza dell'11 ottobre 2006
Il Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Betschart e Locher, giudice supplente,
cancelliere Bianchi.

Parti
A. _____,
ricorrente, patrocinata dall'avv. Mauro von Siebenthal,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia,
via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
art. 8, 9 e 26 Cost. (imposta di successione),

ricorso di diritto pubblico contro la sentenza
emanata il 4 maggio 2006 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.
Il 9 maggio 2004 è deceduta a Locarno B. _____. Con disposizioni di ultima volontà la defunta aveva assegnato in legato a A. _____, di cui non era parente, la particella yyy di Locarno, sulla quale sorge uno stabile plurifamiliare con 18 appartamenti. Il fondo aveva un valore di stima ufficiale di fr. 1'341'180.--. Il legato comprendeva inoltre la quota parte di un mezzo del mappale xxx di Locarno (stimato nel complesso fr. 4'400.--) ed una somma in contanti di fr. 5'000.--. Con il 1° gennaio 2005, il valore di stima della particella yyy è stato ridotto a fr. 1'084'421.--.

B.
Il 20 maggio 2005 l'Ufficio delle imposte di successione e donazione del Canton Ticino ha notificato a A. _____ la tassazione relativa al legato attribuitole, ritenuto di complessivi fr. 1'348'000.--. L'imposta è stata calcolata in base all'aliquota massima del 41% ed è quindi risultata di fr. 552'680.--. Alla cifra arrotondata di fr. 1'348'000.-- l'autorità è giunta sommando, per semplicità, i valori di stima ufficiali della particella yyy (fr. 1'341'180.--) e della quota parte del fondo xxx (fr. 2'200.--) nonché l'importo devoluto in contanti (fr. 5'000.--).

C.
Con decisione del 23 febbraio 2006, l'Ufficio delle imposte di successione e donazione ha respinto il reclamo interposto dalla legataria contro la notifica di tassazione. Analogo esito ha avuto, il 4 maggio seguente, il successivo ricorso alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino. La Corte cantonale, come già l'autorità di prime cure, non ha in particolare accolto né la richiesta di correggere l'imposta in funzione del valore di stima della particella yyy valido dal 1° gennaio 2005 né la domanda di modificarla in base ad una valutazione straordinaria dell'immobile alla data del decesso.

D.
Il 6 giugno 2006 A. _____ ha presentato un ricorso di diritto pubblico dinanzi al Tribunale federale, con cui chiede di annullare il giudizio della Camera di diritto tributario. Lamenta la violazione del diritto all'uguaglianza di trattamento (art. 8 Cost.), del divieto d'arbitrio e del principio della buona fede (art. 9 Cost.), così come della garanzia della proprietà (art. 26 Cost.).

Chiamate ad esprimersi, la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino postula la reiezione del gravame, mentre la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello rinuncia a presentare

osservazioni.

Diritto:

1.

1.1 Oggetto dell'impugnativa è una decisione di ultima istanza cantonale, fondata sul diritto autonomo ticinese e contro cui a livello federale è esperibile unicamente un ricorso di diritto pubblico (cfr. art. 86 cpv. 1 e 84 cpv. 2 OG). In quanto destinataria del giudizio impugnato e debitrice dell'imposta litigiosa, la ricorrente è senz'altro legittimata a ricorrere (art. 88 OG).

1.2 Il Tribunale federale può tuttavia entrare nel merito di un ricorso di diritto pubblico soltanto nella misura in cui questo adempie le esigenze di motivazione dell'art. 90 cpv. 1 lett. b OG. Secondo tale norma, l'atto di ricorso deve tra l'altro contenere l'esposizione concisa dei diritti costituzionali o delle norme giuridiche che si pretendono violati, specificando in cosa consista la violazione. In particolare, quando si prevale di una violazione del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.), chi presenta ricorso non può limitarsi a criticare la decisione impugnata come nel contesto di una procedura appellatoria, dove l'autorità di ricorso verifica liberamente l'applicazione del diritto. Egli deve per contro illustrare in maniera precisa e dettagliata quali norme o principi giuridici l'autorità cantonale avrebbe violato in modo addirittura contrario all'art. 9 Cost. (DTF 128 I 295 consid. 7a; 125 I 492 consid. 1b; 117 la 10 consid. 4b). Nel caso specifico la memoria ricorsuale non adempie in tutti i suoi punti le esigenze descritte, per cui in questa misura il ricorso di diritto pubblico risulta inammissibile.

2.

2.1 Sui trapassi patrimoniali in seguito a decesso, il Cantone Ticino preleva un'imposta di successione fondata sulla legge tributaria cantonale del 21 giugno 1994 (LT). A tale imposta soggiacciono tra l'altro le trasmissioni di beni e di diritti e le liberalità per disposizione a causa di morte, segnatamente mediante istituzione di erede o legato (art. 141 lett. b LT). Debitore dell'imposta è il legatario, con responsabilità solidale degli eredi (art. 151 e 152 cpv. 1 LT). Per la determinazione della sostanza imponibile, fanno stato i valori al momento dell'apertura della successione (art. 157 LT). Secondo l'art. 158 cpv. 1 LT i beni immobili ed i loro accessori sono imposti al valore di stima ufficiale, nei limiti tuttavia della precisazione di cui all'art. 158 cpv. 2 LT, che dispone:

"in caso di modifica essenziale e permanente del valore del fondo derivante da un mutamento oggettivo della natura fisica o giuridica dello stesso, l'autorità, gli eredi o il donatario possono chiedere una diversa valutazione che tenga conto della nuova situazione al momento dell'apertura della successione o del trasferimento della proprietà per atto tra vivi."

2.2 Per determinare il valore della particella yyy di Locarno, le istanze inferiori si sono fondate sulla valutazione ufficiale in vigore al momento dell'apertura della successione, il 9 maggio 2004. Esse hanno infatti assunto il valore di stima di fr. 1'341'180.--, risalente al 1979.

Le stesse autorità hanno di riflesso considerato inadempite le condizioni di applicazione dell'art. 158 cpv. 2 LT. Al riguardo, hanno rilevato che un mutamento dello stato fisico del sedime presupporrebbe l'esistenza di eventi quali scoscendimenti, incendi, crolli, una nuova edificazione o una riattazione; un cambiamento dello statuto giuridico sarebbe invece dato in caso di inserimento del fondo in una zona più o meno pregiata in occasione dell'attuazione di una pianificazione. Sotto questo profilo, una nuova valutazione potrebbe quindi giustificarsi se prima dell'apertura della successione un fondo precedentemente attribuito alla zona edificabile fosse inserito in zona verde, o viceversa. La Corte cantonale ha supportato questa tesi con riferimenti alla dottrina (Vittorio Primi, Le imposte di successione e di donazione ticinesi nel diritto cantonale, intercantonale e internazionale, Agno 1995, pag. 86 seg.) ed alla propria giurisprudenza pubblicata (cfr. RDAT I-2001 n. 12t; RDAT I-1994 n. 7t; RTT 4/1978 pag. 115 segg.).

Secondo i medesimi giudici, una diminuzione di valore riconducibile alla trascuratezza nella manutenzione dello stabile esistente sul fondo yyy di Locarno non costituirebbe quindi un motivo oggettivo atto a legittimare un adeguamento straordinario della valutazione, giusta l'art. 158 cpv. 2 LT. Del resto, hanno aggiunto, tale noncuranza ha diminuito solo in modo passeggero la redditività dell'immobile, tant'è che ne è in corso una ristrutturazione completa. Un'interpretazione restrittiva dell'art. 158 cpv. 2 LT si imporrebbe altresì in virtù del suo carattere di norma d'eccezione, come dimostrerebbero anche i relativi materiali legislativi. Infine l'autorità inferiore ha rimarcato come il nuovo valore di stima risulta inferiore al precedente di nemmeno il 20%, deducendone che la differenza, per quanto rilevante, non sarebbe però addirittura essenziale, ai sensi dell'art. 158 cpv. 2 LT. In ogni caso, ha concluso, la nuova stima, valida dal 1° gennaio 2005, non potrebbe venir applicata nel contesto di una successione aperta il 9 maggio 2004.

3.

3.1 La ricorrente rimprovera innanzitutto alla Corte cantonale di aver accertato i fatti in maniera arbitraria. In particolare, essa non avrebbe tenuto conto che, in base ai conteggi al 31 dicembre 2004, l'immobile ha rapportato un reddito locativo annuo di fr. 10'550.35, anziché l'importo teoricamente possibile di circa fr. 130'000.--. In effetti, a causa dello standard costruttivo molto semplice (lo stabile

è tra l'altro privo di riscaldamento centrale ed ha un impianto elettrico obsoleto) e della mancanza totale di manutenzione, solo quattro dei sedici (recte: diciotto) appartamenti erano ancora occupati. Secondo l'insorgente, il valore della particella era quindi in pratica costituito dal solo valore del terreno, ovvero fr. 400'000.--.

3.2 La ricorrente stessa non pretende tuttavia che nell'ambito del trapasso per causa di morte al mappale vada attribuito un valore di soli fr. 400'000.--. Ella richiede invece che l'imposta sia calcolata sul nuovo valore di stima di fr. 1'084'421.--, applicabile dal 1° gennaio 2005. Nemmeno nella fissazione di questo nuovo valore, evidentemente già noto al momento dell'apertura della successione, è però stato possibile considerare gli introiti dell'immobile per il 2004. L'autorità inferiore ha ad ogni modo espressamente menzionato i relativi conteggi. Dai medesimi non risulta comunque forzatamente che la maggior parte degli appartamenti nel 2004 è rimasta sfitta a causa della loro inabitabilità. È anche possibile immaginare che i contratti di locazione fossero già stati disdetti in vista di un risanamento generale previsto da tempo. Lo lascerebbe supporre la celerità con cui un tale intervento è poi stato posto in esecuzione, tanto più se si considera che il certificato ereditario è stato rilasciato solo il 17 novembre 2004 e che l'istanza d'iscrizione del trapasso di proprietà è datata del 13 giugno 2005. Nemmeno in quest'ottica appare quindi censurabile la mancata attribuzione da parte dell'autorità inferiore di un'importanza decisiva al conteggio degli affitti per il 2004. D'altronde sarebbe stato compito della ricorrente indicare, in base ai protocolli ed ai calcoli effettuati nell'ambito della procedura di stima, quali aspetti ed elementi di valutazione hanno determinato la revisione al ribasso a partire dal 1° gennaio 2005. La critica di accertamento arbitrario dei fatti è perciò destituita di fondamento.

4.

4.1 La ricorrente contesta inoltre l'applicazione del diritto cantonale determinante, aspetto che il Tribunale federale verifica unicamente entro i ristretti limiti dell'arbitrio (DTF 132 I 140 consid. 3.2.4). Vi è arbitrio, ai sensi dell'art. 9 Cost., non già quando una soluzione diversa da quella adottata è immaginabile o addirittura preferibile. Occorre per contro che la decisione impugnata risulti manifestamente insostenibile, in contraddizione palese con la situazione effettiva, gravemente lesiva di una norma o di un chiaro principio giuridico, o in contrasto intollerabile con il sentimento di giustizia e di equità. La decisione deve inoltre essere arbitraria nel suo risultato e non solo nella sua motivazione (DTF 131 I 217 consid. 2.1; 129 I 173 consid. 3.1, 49 consid. 4, 8 consid. 2.1).

Secondo l'autorità inferiore, nel caso concreto i presupposti dell'art. 158 cpv. 2 LT non sarebbero adempiti in quanto non sarebbero intervenuti né un cambiamento oggettivo della natura fisica o giuridica né una modifica essenziale e permanente del valore (cfr. consid. 2.2). A ciò la ricorrente obietta che il degrado dell'immobile rappresenta un evento oggettivo di tipo naturale nel senso dell'art. 158 cpv. 2 LT. Si tratterebbe infatti dell'esatto contrario della riattazione, la quale implica pacificamente un adeguamento dei valori (verso l'alto). Un simile adeguamento dovrebbe però essere possibile non solo in favore del fisco, ma pure anche in favore del contribuente (verso il basso).

4.2 Una riattazione comporta invero una nuova valutazione soltanto se il valore dell'immobile viene aumentato in maniera essenziale e permanente rispetto al livello originario. In tal caso la modifica deriva quindi da una causa oggettiva. Nella fattispecie in esame, la svalutazione è per contro imputabile alla decisione e alla volontà della precedente proprietaria di non eseguire la necessaria manutenzione. Questa manutenzione può però essere effettuata e recuperata in ogni momento, con conseguente ripristino del valore. Si tratta dunque di un fattore che rientra nell'esclusiva competenza decisionale di un soggetto e che non consente perciò un adeguamento straordinario della valutazione. In questo contesto si vuole manifestamente evitare che i dati determinanti siano manipolati in modo intenzionale o addirittura proprio per ragioni di pianificazione fiscale. In ogni caso, sotto il ristretto profilo dell'arbitrio non può essere biasimata la conclusione della Corte cantonale di ritenere che non sussista una causa oggettiva e soprattutto permanente, nel senso inteso dalla norma legale. Inoltre, nella misura in cui la differenza tra i due valori di stima è inferiore al 20%, nell'ottica dell'art. 9 Cost. non può neppure apparire insostenibile considerare che non vi sia una modifica essenziale.

4.3 In questo contesto la ricorrente ravvisa anche la violazione del diritto alla parità di trattamento di cui all'art. 8 Cost. A suo giudizio, la diminuzione di valore intervenuta andrebbe trattata alla stessa stregua di quella causata da un incendio, rispettivamente in modo analogo all'aumento di valore indotto da una riattazione o una nuova costruzione. Secondo costante giurisprudenza, la garanzia invocata è disattesa se una decisione opera delle distinzioni che nella situazione da regolamentare non appaiono giustificate da alcun motivo ragionevole oppure se omette delle distinzioni che invece in base alle circostanze si imporrebbero (DTF 131 I 1 consid. 4.2; 130 I 65 consid. 3.6; 129 I 346 consid. 6). Ora, anche sotto questo profilo la ricorrente non considera che nel caso specifico vi è una trascuratezza nella manutenzione soggettivamente influenzabile, ben diversa da una distruzione per incendio o crollo improvviso derivanti chiaramente da cause esterne oggettive. Al riguardo è peraltro

irrelevante che anche agli effetti distruttivi provocati da questi eventi naturali si possa normalmente porre rimedio con adeguati interventi edilizi. La differenza esistente per rapporto ad una riattazione, e quindi anche ad una nuova

costruzione, è d'altro canto già stata rilevata al considerando che precede. Nemmeno il principio della parità di trattamento risulta perciò violato.

4.4 La ricorrente non pretende invero che il restrittivo ordinamento legislativo sia, in quanto tale, contrario alla Costituzione. Su questo aspetto non è pertanto dato di entrare nel merito (cfr. consid. 1.2). In ogni caso, tale disciplina legale va vista ed inserita nel contesto della procedura di stima ufficiale degli immobili nel Cantone Ticino. Il Tribunale federale si è già soffermato a più riprese su questo sistema (DTF 124 I 159 consid. 2h; sentenza 2P.345/1994 del 1° febbraio 1996, in: RDAT I-1997 n. 50, consid. 3c), che si caratterizza per valutazioni fondate su criteri di schematicità e di prudenzialità (cfr. l'art. 20 della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 13 novembre 1996; LSt). Il ricorso a determinati parametri forfettari è infatti imprescindibile nell'ambito di una procedura su larga scala, in cui occorre tener conto anche di aspetti di praticabilità e di economicità dell'attività amministrativa. In questo senso, per semplificare il procedimento, sono ammesse soluzioni schematiche, anche se in tal modo vengono forzatamente trascurate alcune specificità dei singoli casi e non viene perfettamente garantita la parità di trattamento (cfr. sentenza 2P.271, 272, 273 e 274/2005 del 14 luglio

2006, consid. 4.1, con riferimenti). Ciò che vale per la stima in quanto tale, deve valere allo stesso modo anche per la sua revisione eccezionale, la quale può di conseguenza essere possibile soltanto a condizioni assolutamente restrittive. Non ammettendo alcuna rettifica nel caso specifico, la Corte cantonale si è perciò attenuta alla concezione generale dell'ordinamento legale (cfr., ad esempio, gli art. 9 e 42 LSt; cfr. anche la sentenza 2P.220/2003 del 28 maggio 2004, consid. 3). Questa prospettiva va infatti tenuta presente anche nell'applicazione dell'art. 158 cpv. 2 LT. Certo, l'imposta sulle successioni e le donazioni colpisce un trapasso di beni che avviene in un unico momento e si differenzia quindi dall'imposizione ordinaria, a carattere periodico. Per motivi di parità di trattamento dei contribuenti, il rigido sistema legale non può comunque venir attenuato che in casi del tutto eccezionali, come indicano a ragione i giudici cantonali.

5.

5.1 La ricorrente rimprovera alle autorità cantonali di aver agito in modo contrario anche al principio della buona fede (art. 9 Cost.). Esse avrebbero infatti assunto un comportamento contraddittorio poiché, da un lato, erano coscienti che il valore di stima non era più attuale e ne hanno promosso la revisione, ma, d'altro lato, hanno comunque ignorato la nuova valutazione, già nota all'apertura della successione ed entrata in vigore pochi mesi dopo.

Questa censura non è stata sollevata nell'ambito della procedura cantonale, ma è formulata per la prima volta dinanzi al Tribunale federale. Essa costituisce pertanto un novum sostanzialmente inammissibile nell'ambito di un ricorso di diritto pubblico e sul quale non occorre perciò soffermarsi oltre (DTF 129 I 49 consid. 3; sentenza 2P.154/2005 del 14 febbraio 2006, in: StR 61 pag. 446, consid. 5). In ogni caso, non è dato di vedere in che modo le autorità avrebbero suscitato un'aspettativa tutelabile dal profilo dell'art. 9 Cost. (cfr. DTF 130 I 26 consid. 8.1; 129 I 161 consid. 4.1); in effetti, esse non hanno certamente assicurato di applicare il nuovo valore di stima sin dalla sua concreta determinazione, anziché dalla data formalmente stabilita per l'entrata in vigore. D'altro canto, nella misura in cui non concerne la tutela dell'affidamento, il principio della buona fede non costituisce un diritto costituzionale individuale, bensì un principio generale censurabile essenzialmente solo entro i limiti dell'arbitrio (art. 5 cpv. 3 Cost.; sentenza 1P.701/2004 del 7 aprile 2005, consid. 4.2; cfr. anche DTF 122 I 328 consid. 3). Sotto questo aspetto la doglianza non assume quindi portata propria (cfr. consid. 4).

5.2 La ricorrente si prevale infine di una violazione della garanzia della proprietà (art. 26 Cost.) sostenendo che l'imposta prelevata, se riferita alla somma imponibile "corretta", costituirebbe il 50,7% del valore del legato. Anche questa censura è formulata per la prima volta davanti al Tribunale federale e non può quindi neanche essa essere esaminata ulteriormente (cfr. consid. 5.1). A prescindere da ciò, è evidente che l'imposizione deve fondarsi sulle basi di calcolo effettivamente determinanti dal profilo fiscale, e non su parametri e valori supposti dalla ricorrente. In riferimento a tali effettive basi di calcolo, l'aliquota reale è del 41%. Ora, non molto tempo fa il Tribunale federale in un caso concernente un tasso d'imposizione del 40% ha negato la sussistenza di un effetto confiscatorio, tanto più che il litigio concerneva soltanto l'ammontare dell'aliquota e non l'insieme delle circostanze concrete (aliquota, basi di calcolo, durata dell'ingerenza fiscale e cumulo della stessa con altri tributi; cfr. sentenza 2P.139/2004 del 30 novembre 2004, consid. 4, riass. in: AJP 2005 pag. 345 seg.). Sebbene la menzionata sentenza sia stata oggetto di critiche in dottrina (Yvo Hangartner, in: AJP 2005 pag. 346 segg.; cfr. anche

Hugo Casanova, in: ASA 75 [2006/2007] pag. 88 seg.), un tasso d'imposizione come quello ora in esame, superiore soltanto di un punto percentuale rispetto all'aliquota applicata in quella circostanza,

non può che comportare un giudizio analogo.

6.

6.1 In base alle considerazioni che precedono, il ricorso di diritto pubblico, laddove è ammissibile, va pertanto respinto.

6.2 Le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente, secondo soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso di diritto pubblico è respinto.

2.

La tassa di giustizia di fr. 10'000.-- è posta a carico della ricorrente.

3.

Comunicazione al patrocinatore della ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Losanna, 11 ottobre 2006

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il presidente: Il cancelliere: