Urteilskopf

124 I 159

20. Estratto della sentenza 20 marzo 1998 della II Corte di diritto pubblico nella causa Manuele Bertoli e Lorenza Hofmann contro Gran Consiglio della Repubblica e Cantone del Ticino (ricorso di diritto pubblico)
Regeste (de):
Art. 4 Abs. 1 BV; Tessiner Gesetz vom 13. November 1996 über die amtliche Schätzung des unbeweglichen Vermögens; Rechtsgleichheit im Steuerrecht; abstrakte Normenkontrolle.

Eintretensvoraussetzungen im Falle einer staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 84 ff. OG) gegen einen kantonalen Erlass, welcher nach Darstellung der Beschwerdeführer Dritten Vorteile einräumt und dadurch das Rechtsgleichheitsgebot verletze (E. 1, Bestätigung der Rechtsprechung).

Art. 45 des Tessiner Gesetzes vom 13. November 1996 über die amtliche Schätzung des unbeweglichen Vermögens sieht vor, dass der amtliche Schätzungswert der im Kanton gelegenen Liegenschaften in allen Anwendungsfällen nur zu 70% anzurechnen sei ("Ausgleichswert"). Diese Regel verletzt das Gebot, Eigentümer von beweglichen und unbeweglichen Gütern steuerlich gleich zu behandeln (E. 2).

Regeste (fr):
Art. 4 al. 1 Cst.; loi tessinoise du 13 novembre 1996 sur l'estimation officielle de la fortune immobilière; égalité de traitement en droit fiscal; contrôle abstrait des normes.

Conditions de recevabilité du recours de droit public (art. 84 ss OJ) interjeté à l'encontre d'un acte normatif cantonal qui, selon les recourants, accorde des privilèges à des tiers, violant ainsi le droit à l'égalité de traitement (consid. 1, confirmation de la jurisprudence).

L'art. 45 de la loi tessinoise du 13 novembre 1996 sur l'estimation officielle de la fortune immobilière, selon lequel, pour toutes ses utilisations, la valeur d'estimation officielle des immeubles sis dans le canton du Tessin est prise en considération dans la proportion de 70% ("taux de péréquation"), porte atteinte à l'égalité de traitement qui doit prévaloir en matière fiscale entre les propriétaires de biens mobiliers et les propriétaires de biens immobiliers (consid. 2).

Regesto (it):
Art. 4 cpv. 1 Cost.; legge ticinese sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 13 novembre 1996; parità di trattamento nel diritto tributario; controllo astratto delle norme.

Condizioni di ammissibilità di un ricorso di diritto pubblico (art. 84 segg. OG) interposto avverso un atto normativo cantonale che, secondo gli insorgenti, accorda dei privilegi a terzi, violando in tal modo il diritto alla parità di trattamento (consid. 1, conferma della giurisprudenza).

L'art. 45 della legge ticinese sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 13 novembre 1996, il quale prevede che, per tutte le sue utilizzazioni, il valore di stima ufficiale degli immobili siti nel Cantone Ticino va preso in considerazione nella misura del 70% ("tasso di perequazione"), è lesivo della parità di trattamento che deve sussistere in ambito fiscale tra proprietari di sostanza mobiliare e proprietari di sostanza immobiliare (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 160

Dando seguito al messaggio governativo n. 4375 del 21 febbraio 1995, il Gran Consiglio della Repubblica e Cantone del Ticino ha adottato il 13 novembre 1996 una nuova legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare (Lst.). Quest'ultima, che stabilisce il valore degli immobili determinante ai fini fiscali (art. 1 Lst.), definisce il valore di stima dei fondi edificabili ed edificati pari al loro valore venale, a dipendenza del grado di urbanizzazione (art. 15 cpv. 1 Lst.). A sua volta, il valore venale è dichiarato pari al prezzo normalmente conseguibile per un oggetto analogo in una libera contrattazione (art. 16 cpv. 1 Lst.). Per i fondi edificati, esso va determinato tenendo conto del valore metrico e di quello di reddito

(art. 16 cpv. 2 Lst.). La normativa precisa poi che le stime immobiliari seguono criteri di schematicità e di prudenzialità (art. 20 Lst.) ed indica che la revisione generale delle stime viene ordinata dal Consiglio di Stato trascorsi 20 anni dalla messa in vigore della stima precedente (art. 6 cpv. 3 Lst.); sono tuttavia previsti aggiornamenti intermedi (art. 7 Lst.) o particolari (art. 8 Lst.) nonché revisioni eccezionali (art. 9 Lst.). Infine, all'art. 45, la legge prevede testualmente che: "Art. 45 Perequazione
È stabilita una quota di perequazione del 70% da applicare ai fini di tutte le utilizzazioni del valore ufficiale di stima". La nuova legge è stata pubblicata il 24 dicembre 1996 sul Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi del Cantone Ticino (BU 1996 n. 50, pag. 470 e segg.). Scaduti infruttuosi i termini di referendum, essa è entrata in vigore il 1o gennaio 1997. Il 19 dicembre 1996 Manuele Bertoli e Lorenza Hofmann hanno inoltrato un ricorso di diritto pubblico contro l'art. 45 della legge citata. Fanno valere una disparità di trattamento tra proprietari di sostanza mobiliare e immobiliare. Il Tribunale federale ha ammesso il ricorso.

Erwägungen

Dai considerandi:

1. Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità del rimedio esperito (DTF 123 II 419 consid. 1 e rinvii). a) Il ricorso di diritto pubblico, rivolto, come in concreto, contro un decreto cantonale di portata generale e astratta, è l'unico rimedio di diritto federale con cui si possa censurare una violazione di diritti costituzionali ai sensi dell'art. 84 cpv. 1 lett. a OG (art. 84 cpv. 2 OG; DTF 122 I 70 consid. 1a; DTF 119 Ia 197 consid. 1b). b) Il requisito dell'esaurimento delle istanze cantonali, di cui all'art. 86 cpv. 1 OG, si applica anche ai ricorsi di diritto pubblico esperiti contro decreti cantonali (DTF 119 Ia 197 consid. 1b, 321 consid. 2a). Poiché il diritto ticinese non prevede una procedura di controllo astratto delle leggi cantonali, anche tale presupposto è adempiuto nella fattispecie. c) Giusta l'art. 88 OG, il diritto di ricorrere spetta ai privati o agli enti collettivi che si trovano lesi nei loro diritti da decreti o da decisioni che li riguardano personalmente o che rivestono carattere

obbligatorio generale. Se l'atto impugnato è un decreto, la via del ricorso di diritto pubblico è aperta a qualsiasi persona fisica o giuridica che è colpita dalla regolamentazione impugnata nei suoi interessi giuridicamente protetti o che, con un minimo di verosimiglianza, potrebbe esserlo in futuro (DTF 123 I 221 consid. 2; DTF 122 I 70 consid. 1b, 90 consid. 2a, 222 consid. 1a e rispettivi riferimenti); il ricorrente non può invece limitarsi a lamentare un semplice pregiudizio di fatto né può presentare un ricorso di diritto pubblico in difesa di meri interessi pubblici. Egli può tuttavia far valere che un decreto cantonale favorisce in modo illecito dei terzi. Una simile censura è ammissibile solo a condizione che l'interessato si trovi in una situazione equiparabile a quella di detti terzi e che il privilegio concesso a quest'ultimi comporti nel contempo uno svantaggio per il ricorrente. Tra il contestato privilegio istituito a favore di terzi e la situazione in cui versa il ricorrente deve dunque sussistere una stretta correlazione (cosiddetta "AVLOCA-Praxis"; cfr. DTF 116 Ia 316 consid. 1a; DTF 114 Ia 221 consid. 1b; 109 Ia 252 consid. 4). Nel caso di specie, gli insorgenti hanno impugnato l'art. 45 Lst., facendo valere che il tasso di perequazione introdotto mediante tale norma darebbe luogo, sul piano dell'imposizione della sostanza, ad una situazione che favorisce i soli proprietari d'immobili rispetto ai restanti contribuenti. Sostengono dunque di essere vittime di una disparità di trattamento lesiva dell'art. 4 Cost. Ora, richiamati i principi giurisprudenziali sopra esposti, si deve riconoscere che nel caso concreto i ricorrenti sono legittimati a far valere in questa sede una simile censura. In effetti, la loro situazione, in quanto persone domiciliate nel Cantone Ticino nonché proprietari di sostanza mobiliare, è comparabile sul piano contributivo a quella di quei soggetti fiscali a cui torna applicabile la norma impugnata. Esiste dunque una stretta correlazione tra la situazione in cui versano le due rispettive categorie di proprietari, non fosse altro per il fatto che il preteso privilegio accordato agli uni dà luogo, nel medesimo tempo, ad un possibile svantaggio per gli altri. d) Il presente ricorso, anche se prematuro, poiché proposto prima della pubblicazione della normativa contestata sul Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi, è, conformemente alla prassi, ammissibile alla luce dell'art. 89 cpv. 1 OG (DTF 121 I 291 consid. 1b). e) I ricorrenti criticano unicamente l'art. 45 Lst., di modo che le altre disposizioni di questa legge sfuggono ad un esame nella presente sede. Come sopra accennato (cfr. consid. 1c), essi sostengono

che tale norma è contraria all'art. 4 Cost., poiché porrebbe i soli proprietari di immobili al beneficio di una riduzione ai fini dell'imposizione della sostanza. Visto che, nell'ambito del ricorso di diritto pubblico, il Tribunale federale esamina soltanto le censure addotte con il gravame (DTF 118 Ia 245 consid. 2c con rinvii) e sufficientemente motivate (art. 90 cpv. 1 OG), nel caso in rassegna si impone di esaminare soltanto le argomentazioni che gli insorgenti hanno saputo dedurre dall'asserita violazione della citata norma costituzionale. Per contro, questa Corte non può pronunciarsi sulla questione di sapere se la disposizione impugnata violi o meno la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, del 14 dicembre 1990 (LAID; RS 642.14), non avendo i ricorrenti sollevato una simile censura (in merito a quest'ultima problematica si confronti DTF 124 I 151 consid. 2).

2. a) La legge tributaria del Cantone Ticino, del 21 giugno 1994 (LT), stabilisce all'art. 40 cpv. 1 che l'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale. Salvo particolari disposizioni di legge, il patrimonio è valutato al suo valore venale (art. 41 cpv. 2 LT). Un'eccezione sussiste tuttavia per gli immobili: quelli non agricoli sono imposti al loro valore di stima ufficiale (art. 42 cpv. 1 LT), mentre il terreno utilizzato a scopo agricolo o forestale può, su richiesta del proprietario, essere imposto al suo valore di reddito (art. 43 cpv. 1 LT). b) I ricorrenti sostengono che la nuova legge ticinese sulla stima della sostanza immobiliare viola il principio della parità di trattamento sancito all'art. 4 Cost. A loro avviso, grazie alla nuova normativa, non solo i fondi saranno valutati con prudenza (combinati art. 16 cpv. 1 e 20 Lst.), ma il loro valore di stima sarà preso in considerazione solo nella misura del 70% (art. 45 Lst.). A mente degli interessati, una simile normativa discrimina in modo incostituzionale i proprietari di sostanza mobiliare: ai fini dell'imposta sulla sostanza, i fondi

saranno infatti imposti al 70% del loro valore (determinato in modo prudenziale), mentre la sostanza mobiliare continuerà ad essere imposta al suo valore venale. c) Anche il legislatore cantonale è vincolato dal principio dell'uguaglianza di trattamento e dal divieto dell'arbitrio: sotto questo profilo, viola l'art. 4 Cost. una disposizione che non si fonda su motivi seri ed oggettivi, che appare priva di senso o di scopo o che fa distinzioni che non trovano ragionevole riscontro nella diversità delle fattispecie sottoposte alla disciplina normativa (DTF 119 Ia 123 consid. 2b con rinvii). In materia di diritto fiscale il principio della parità di

trattamento è poi concretizzato da quello della generalità e dell'uguaglianza dell'imposizione, così come da quello della proporzionalità dell'onere fiscale, che deve essere adeguato alla capacità economica del singolo contribuente (DTF 122 I 101 consid. 2b/aa; 118 Ia 1 consid. 3a; 114 Ia 221 consid. 2c). Sempre in ambito tributario, il legislatore cantonale dispone di una larga libertà di azione; ciò vale, in particolare, per quanto concerne la scelta dei tipi di imposta nonché in merito alla ripartizione dell'onere fiscale tra categorie di persone con capacità economiche diverse (ripartizione verticale). Il legislatore cantonale gode invece di minore libertà nello stabilire l'imposizione, mediante la medesima imposta, di persone dotate di un'identica capacità economica (ripartizione orizzontale) (ASA 64 662 consid. 3a; in merito al diritto tedesco cfr. pure la sentenza del Bundesverfassungsgericht del 22 giugno 1995 consid. II.1.d, pubblicata in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1995 pag. 2615 segg.). Orbene, nel caso di specie, oggetto della vertenza è la stima della sostanza immobiliare e, di riflesso, la diversa imposizione mediante l'imposta sulla sostanza del patrimonio mobiliare da un lato e di quello immobiliare dall'altro: si tratta di conseguenza di vagliare una modalità di riparto orizzontale del carico contributivo. d) Nelle proprie osservazioni, il Consiglio di Stato ticinese rileva che l'art. 45 Lst. è stato esplicitamente voluto dal legislatore ticinese, il quale ha inteso, in questo modo, evitare che l'adozione della normativa citata avesse come effetto un brusco aumento dell'onere impositivo per numerosi proprietari d'immobili. In effetti, le stime nel Cantone sono spesso anziane e sovente divergono in misura notevole dal valore attuale di mercato, creando importanti disparità tra proprietari di fondi di stima recente, da un lato, e fondi di stima anziana, dall'altro. La contemporanea entrata in vigore, in tutti i Comuni, delle nuove stime, prevista dalla nuova regolamentazione (art. 6 cpv. 2 Lst.), porrà rimedio a tali disparità. In molti casi, essa condurrà tuttavia a notevoli aumenti del valore di stima e dunque dell'imposizione. Al fine di evitare un onere fiscale eccessivo, il legislatore ha pertanto introdotto la quota di perequazione di cui all'art. 45 Lst. Il Consiglio di Stato ticinese rileva inoltre che uno scarto del 30% dal valore di mercato è già stato ammesso dal Tribunale federale nell'ambito della determinazione del valore locativo. A mente dell'Esecutivo cantonale, le medesime ragioni consentono di applicare una quota di perequazione del 70% al valore di stima degli immobili. Un'imposizione limitata consentirebbe inoltre

di tenere conto in modo adeguato degli oneri fiscali che gravano esclusivamente la proprietà fondiaria (o il relativo reddito), quali l'imposta immobiliare delle persone giuridiche (art. 95 LT), l'imposizione degli utili immobiliari (art. 123 seg. LT), l'imposta immobiliare comunale (art. 291 LT), i contributi di miglioria e le tasse per le operazioni nel registro fondiario. e) L'imposta ticinese, che grava, con un'aliquota moderata (art. 49 LT [0,2-3,5 ‰]), la sostanza netta del contribuente, viene usualmente intesa come un tributo complementare all'imposta sul reddito (THOMAS HERZOG, Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögenssteuer, Basilea e Francoforte 1985, pag. 5 e 8; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 5a ed., Zurigo 1995, pag. 149 e seg. e pag. 208; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht in: ZSR 111/1992

II pag. 111). Conformemente allo scopo di una simile imposta, di massima, l'intera sostanza dovrebbe essere valutata in modo realistico e uniforme, onde evitare che l'onere fiscale dipenda dal tipo di bene posseduto, invece che dalla capacità economica del contribuente (cfr. ERNST BLUMENSTEIN, Die Steuergleichheit vor dem Gesetz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Berlino 1930, pag. 360; HERZOG, op.cit., pag. 62 e 68; in merito al diritto tedesco cfr. NJW 1995

pag. 2615 seg., consid. II.2). Il principio della parità di trattamento applicato all'imposta in discussione tende dunque a escludere delle valutazioni privilegiate per determinati tipi di beni (KLETT, op.cit., pag. 111/112; JOHANNES WALTER HENSEL, Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Diss. San Gallo 1972, pag. 103 n. 181). Ciò non significa tuttavia che il legislatore cantonale non possa stabilire metodi di valutazione diversi per beni diversi (BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., pag. 207). Un simile procedere può essere innanzitutto dettato dalla necessità di realizzare un'effettiva parità di trattamento nell'imposizione di beni che divergono tra loro per caratteristiche e per importanza economica (BLUMENSTEIN, op.cit., pag. 360); eventualmente, esso potrebbe parimenti essere giustificato da altri motivi (ad esempio d'orientamento dei contribuenti o di politica economica e sociale), i quali possono condurre a prescindere da una rigida applicazione del principio della parità di trattamento nell'ambito dell'imposta in rassegna (cfr. pure ERNST HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für OTTO K. KAUFMANN, Berna e Stoccarda 1989, pag. 130 segg.; XAVIER OBERSON, Les taxes d'orientation. Nature juridique et constitutionnalité, Basilea e Francoforte 1991, pag. 191 segg.; NJW 1995 pag. 2615 segg. consid. II.5.a e III.2.c.aa). In questo senso, la stessa legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette prevede, ad esempio, la stima al valore di reddito dei fondi destinati all'agricoltura e alla silvicoltura (art. 14 cpv. 2 LAID; cfr. pure BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., pag. 208) per sostenere gli obbiettivi di politica economica fissati dalla Costituzione federale in tale settore (ZIGERLIG/JUD in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Basilea e Francoforte 1997, ad art. 14 LAID n. 8), nonché l'esenzione dall'imposta sulla sostanza delle suppellettili domestiche e degli oggetti personali di uso corrente (art. 13 cpv. 4 LAID). Si deve inoltre considerare che, benché i vari ordinamenti tributari cantonali tendano in generale ad imporre la sostanza in base al suo valore venale, esistono categorie di beni per le quali un simile criterio di valutazione è assai difficile da adottare, a causa, ad esempio, della mancanza di un mercato a cui fare riferimento. In tali casi, è dunque necessario far capo a parametri sostitutivi per determinare il valore attribuibile ad un bene, ai fini della sua imposizione fiscale (cfr. sull'argomento HERZOG, op.cit., pag. 70-71). f) Come rilevato dal Governo ticinese, nella fattispecie in esame, la scelta di imporre gli immobili unicamente nella misura del 70% del valore di stima scaturisce da una legge in senso formale: essa è dunque espressione della volontà del legislatore cantonale. Ora, il Tribunale federale lascia ai Cantoni ampia libertà nel determinare il proprio sistema fiscale. Affinché codesta Corte intervenga non è sufficiente che il metodo di imposizione concretamente adottato sia discutibile o che esso non segua sempre con rigore considerazioni giuridiche o economiche, ma è necessario che la regolamentazione cantonale si scosti senza ragioni sufficienti dal principio della generalità e della parità d'imposizione: l'onere finanziario, che deriva all'ente pubblico da spese effettuate nell'interesse pubblico generale deve infatti, di principio, essere sopportato dall'insieme dei cittadini (DTF 116 Ia 321 consid. 3d con rinvii). g) A sostegno della normativa impugnata, il Consiglio di Stato del Cantone Ticino nonché la Commissione speciale del Gran Consiglio ticinese in materia tributaria (cfr. rapporto n. 4375 R, del 20 settembre 1996) adducono innanzitutto le ragioni che hanno condotto il Tribunale federale ad ammettere un valore locativo pari al 70%, rispettivamente in casi eccezionali al 60%, della pigione usualmente versata per un appartamento corrispondente (cfr. DTF 123 II 9 consid. 4a con rinvii). In quest'ultimo giudizio, il Tribunale federale ha rilevato che il godimento di un bene in genere non è imponibile,

salvo per quanto concerne l'uso della propria abitazione. Il valore locativo che ne deriva non è un reddito monetario, bensì un reddito in natura. Ne discende che il suo ammontare può essere determinato unicamente in base a una stima. Il Cantone può prevedere un metodo di stima prudente, che eviti valutazioni eccessive, le quali condurrebbero a imporre redditi fittizi. Nella valutazione del valore locativo, il Cantone può inoltre tenere conto del fatto che gli inquilini, di regola, dispongono di maggiore libertà nella scelta del loro alloggio. Per converso, i proprietari non possono sempre far corrispondere in modo adeguato le loro esigenze alle caratteristiche dell'immobile: anche da questo punto di vista si giustifica quindi di valutare con particolare riserbo l'ammontare del valore locativo (DTF 116 Ia 321 consid. 3g). In due successive occasioni, il Tribunale federale ha inoltre ammesso dei valori locativi inferiori al prezzo di mercato di pigioni corrispondenti, ritenendo tale procedere giustificato dall'interesse pubblico per l'incoraggiamento alla proprietà di abitazioni (DTF 123 II 9 consid. 4a con rinvii). Chiamata a pronunciarsi su di un ricorso di diritto pubblico presentato avverso alcune disposizioni tributarie introdotte nel Cantone di Zurigo, codesta Corte ha comunque avuto modo di precisare in un giudizio reso in data odierna che, per risultare ancora conforme alla parità di trattamento tra proprietari d'abitazioni e inquilini, il valore locativo non può in ogni caso essere inferiore al 60% del valore di mercato effettivo (DTF, DTF 124 I 145 consid. 4 e 5). h) Contrariamente a quanto preteso dal Consiglio di Stato del Cantone Ticino, le considerazioni esposte sopra non possono venire riportate senza ulteriore approfondimento alla vertenza in esame. Innanzitutto, la quota di perequazione litigiosa non si applica unicamente agli immobili abitativi, bensì a tutti i fondi, siano essi edificati o inedificati, abitativi o industriali. Una normativa con un'applicazione tanto ampia non può manifestamente essere destinata all'incoraggiamento dell'accesso alla proprietà di abitazioni, ciò che, del resto, non viene neppure sostenuto dal Consiglio di Stato ticinese né risulta in alcun modo dal predetto messaggio governativo o dal summenzionato rapporto della Commissione speciale in materia tributaria. Inoltre, è perlomeno dubbio che il proprietario immobiliare debba superare maggiori ostacoli per alienare i propri beni (fabbricati, stabili locati, ecc.) rispetto al proprietario mobiliare. Certo, in genere, la vendita di un immobile comporta difficoltà superiori alla cessione di titoli: non solo essa sottostà a delle severe esigenze formali (atto pubblico, iscrizione nel registro fondiario) ed è sovente

legata alla corresponsione di diversi tributi pubblici (imposta sugli utili immobiliari, tassa di iscrizione nel registro fondiario), ma spesso l'alienante non dispone neppure di un mercato tanto efficiente quanto quello dei titoli. Simili circostanze potrebbero giustificare l'adozione di criteri di stima prudenziali, che tengano debito conto delle eventuali difficoltà legate alla realizzazione degli immobili. Nondimeno, va osservato che numerosi altri beni sono soggetti a difficoltà di realizzazione; si pensi ad esempio ad azioni o altri titoli di partecipazione di piccole e medie società, non negoziati in borsa o in mercati stabili, nonché a gioielli, quadri, battelli o automobili di lusso (cfr. pure HERZOG, op.cit., pag. 69). D'altra parte però, in una certa misura, il proprietario di un immobile può rapidamente monetizzare una parte del valore del fondo, gravandolo di ipoteche. Le ragioni appena esposte conducono alle seguenti considerazioni. Il valore di un immobile - analogamente a quanto avviene per altri beni - può essere determinato unicamente mediante una stima. Quest'ultima, in genere, viene effettuata in modo schematico (cfr. art. 20 Lst.), al fine di evitare costi amministrativi sproporzionati al risultato conseguito. L'incertezza necessariamente legata ad una simile valutazione, nonché le eventuali difficoltà connesse con l'alienazione di un bene immobiliare, giustificano l'adozione di criteri di stima prudenziali. La legge ticinese lo ha esplicitamente previsto, sancendo che le stime immobiliari seguono criteri di schematicità e prudenzialità (art. 20 Lst.). Una valutazione prudenziale, così come il trascorrere del tempo dall'ultima valutazione, possono condurre, nella pratica, a valori che si scostano da quelli effettivamente conseguiti per oggetti

analoghi in libere contrattazioni. Se mantenute entro determinati limiti, simili differenze possono poggiare su delle ragioni obbiettive ed essere costituzionalmente ammissibili. Non sono invece conformi al principio della parità di trattamento stime volutamente basse, ossia volte ad ottenere un valore nettamente inferiore a quello reale. Per quanto concerne la fattispecie in esame, va rilevato che differenze esistenti tra la sostanza immobiliare e quella mobiliare non sono sufficienti per permettere il cumulo di una valutazione prudente con una quota di perequazione del 70%, come previsto dalla normativa impugnata: un simile disciplinamento non tende infatti a una valutazione prudente del reale valore del fondo, ma ad un importo considerevolmente inferiore. i) Lo stesso Consiglio di Stato ticinese ammette che l'introduzione dei nuovi valori di stima e il loro costante aggiornamento avrebbe portato, complessivamente, a valori più attendibili, ma pure più

elevati rispetto a quelli attuali. L'autorità menzionata sostiene tuttavia che un'imposizione "piena" della sostanza immobiliare non si giustifica, poiché quest'ultima è già gravata da numerosi tributi specifici, non previsti per la sostanza mobiliare. In altri termini, il Governo ticinese, riconosce che, grazie alla quota di perequazione sancita all'art. 45 Lst., la valutazione degli immobili, applicata anche a fini fiscali, non corrisponderà al loro intero valore. Ciò nonostante, a mente dell'esecutivo cantonale, tale provvedimento è giustificato dal fatto che esso permette di compensare un'eccessiva imposizione della sostanza immobiliare mediante altri tributi, quali le tasse di iscrizione nel registro fondiario, l'imposta immobiliare comunale (art. 291 seg. LT), l'imposta immobiliare delle persone giuridiche (art. 95 LT), l'imposta sugli utili immobiliari (art. 123 seg. LT), nonché i contributi di miglioria. A tale proposito va tuttavia rilevato, in primo luogo, che il prelievo di pubblici tributi presso i proprietari di beni immobiliari non presta il fianco ad alcuna critica, perlomeno nella misura in cui tali oneri sono esclusivamente destinati a coprire i costi generati dalla proprietà fondiaria (come ad esempio i contributi di miglioria, che, notoriamente, servono a risarcire parzialmente l'ente pubblico delle spese sostenute per l'esecuzione di opere di carattere pubblico che danno luogo a vantaggi particolari per la proprietà immobiliare privata). Va poi rilevato come anche la sostanza mobiliare sia gravata da taluni oneri fiscali specifici, che non colpiscono per contro gli immobili, quali, ad esempio, le tasse di bollo previste dalla legislazione federale e dagli ordinamenti di taluni Cantoni. Inoltre, appare quantomai problematico voler "compensare" una disparità di trattamento creandone un'altra di segno inverso (cfr. DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, in: ZSR 111/1992 II pag. 223). Nella fattispecie, non vi è alcuna garanzia che i tributi menzionati dall'esecutivo cantonale saranno compensati in modo generalizzato ed equo attraverso i vantaggi derivanti da un'insufficiente imposizione della sostanza mobiliare. Ne discende che la compensazione proposta non costituisce un rimedio adeguato ad un'eventuale disparità di trattamento derivante dal cumulo di diversi tributi cantonali gravanti gli immobili (cfr. YERSIN, op.cit., pag. 223): la quota di perequazione litigiosa si appalesa pertanto contraria all'art. 4 Cost.