

## **TI\_GERICHTE 80.2010.7 vom 9. Dezember 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-12-09, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2010.7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.7)

FR: TI\_GERICHTE 80.2010.7 du 9 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2010.7 del 9 dicembre 2009

### **Regeste**

Deduzioni: spese di manutenzione immobiliare, non tasse per l'uso di un bene demaniale, spesa di acquisto di un bene patrimoniale

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Nel caso in esame, oggetto di discussione è sostanzialmente la natura fiscale delle tasse demaniali e la loro deduzione dal reddito imponibile globale. A detta dei ricorrenti, tali tributi vanno considerati spese di manutenzione e gestione, trattandosi di costi direttamente connessi con il conseguimento del reddito immobiliare. Di parere contrario è invece l'autorità di tassazione, secondo cui le tasse demaniali, se giustificate da una attività commerciale, possono semmai essere considerate delle spese aziendali, ma in nessun caso delle spese di manutenzione deducibili dal reddito immobiliare.

#### **E. 1.2**

Sia secondo l'art. 24 LT sia secondo l'art. 25 LIFD, il reddito netto corrisponde ai proventi lordi meno le spese di acquisizione e le deduzioni generali. Nello stesso senso si esprime anche l'art. 9 cpv. 1 LAID, secondo cui sono detratte dai proventi imponibili complessivi le spese necessarie al loro conseguimento e le deduzioni generali. La tendenza è oggi quella di prediligere una concezione causale delle spese generali, secondo cui sono deducibili non soltanto le spese che il contribuente sostiene per conseguire un reddito, ma tutte quelle che vengono occasionate dalla sua realizzazione (Noël, in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 12 ad art. 25 LIFD, p. 437; Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basilea/Ginevra/Monaco 2002, n. 8 ad art. 9 LAID, p. 163; Locher, Kommentar zum DGB, Therwil/Basel 2001, n. 13 ss. ad art. 25 LIFD, p. 631).

#### **E. 1.3**

Per quanto attiene più in particolare ai proventi della sostanza immobiliare privata, ai quali si richiamano espressamente i ricorrenti, gli art. 31 cpv. 2 LT e 32 cpv. 2 LIFD dispongono che sono deducibili le spese di manutenzione, i premi d'assicurazione e le altre spese d'amministrazione da parte di terzi. Dottrina e giurisprudenza sono unanimi nel considerare spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (p. es. RDAT II-1992 p. 207; RDAT II-1993 p. 390; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 5 ad art. 32 LIFD, p. 219 s.; Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, p. 66; Känzig, Wehrsteuer, n. 161 ad art. 22 DIFD, p. 649). Simili costi, direttamente occasionati dal "conseguimento" del reddito immobiliare,

hanno la caratteristica di diminuire la capacità economica ( wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ) dei contribuenti. Nel rispetto dei principi costituzionali della capacità contributiva (art. 127 Cost. fed.) e di uguaglianza (art. 8 Cost. fed.), la deduzione delle spese di manutenzione non è pertanto limitata dall'importo del reddito cui si riferiscono (DTF 133 II 287). Unica condizione per la loro deduzione è l'esistenza di un bene patrimoniale suscettibile di produrre un reddito immobiliare, poiché per un principio generale del diritto dell'imposta sul reddito si possono dedurre solo da redditi imponibili i costi affrontati per il loro "conseguimento" (sentenza del Tribunale federale n. 2A.683/2004 del 15 luglio 2005 consid. 2.3, con riferimento a: Gurtner/Locher , Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in: ASA 69 pp. 597-616, 609; Böckli , Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, in: recht

#### **E. 1.4**

Ai fini della determinazione del reddito imponibile non possono invece essere dedotte le spese di acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali (art. 33 lett. d LT; art. 34 lett. d LIFD). Del resto, è immediatamente evidente che tali costi non influenzano la capacità economica dei contribuenti. La misura del loro patrimonio globale rimane infatti invariata. Modificata è unicamente la sua composizione, dal momento che la perdita di liquidità dovuta all'acquisto, alla fabbricazione oppure ancora alla miglioria di un bene è compensata dal valore intrinseco del bene acquistato, fabbricato oppure ancora migliorato. La distinzione tra spese di manutenzione e spese di miglioria non è sempre facilmente praticabile, specie nel settore immobiliare, poiché vi sono costi che, effettuati allo scopo di salvaguardare o ripristinare il valore dell'immobile, ne aumentano nel contempo il valore. Viceversa vi sono spese volute per incrementare il valore dell'immobile che servono in parte a salvaguardarne o mantenerne il valore. Per contro, più semplice è la distinzione tra spese di manutenzione e spese d'acquisto o di fabbricazione di un bene patrimoniale. A differenza delle prime, che rappresentano per definizione dei costi necessari alla realizzazione del reddito, le seconde sono infatti delle vere e proprie spese per il conseguimento della fonte stessa del reddito ( Noël , op. cit., n. 15 ad art. 34 LIFD, p. 563 ).

2. 2.1. Tornando al caso in esame, non vi è dubbio che il lago \_\_\_\_\_ è un bene di dominio pubblico soggetto alla sovranità del Cantone Ticino, ai sensi di quanto stabilito dall'art. 664 cpv. 2 CC e dall'art. 1 lett. a della legge sul demanio pubblico del 18 marzo 1986 (LDP, RL 9.4.1.1). Giusta l'art. 10 LDP, l'uso speciale del demanio pubblico è ammissibile solo se è conforme o almeno compatibile con la sua destinazione generale (cpv. 1). L'uso speciale di poca intensità soggiace di regola ad autorizzazione; quello più intenso e durevole a concessione (cpv. 2). Secondo costante prassi, lo stazionamento in acqua di natanti per un lungo periodo di tempo costituisce una forma di uso speciale, intenso e durevole del demanio pubblico, soggetta a concessione (DTF 101 Ia 182 consid. 1; 95 I 249 consid. 3; STF del 21 novembre 1994 nella causa 2P.93/1994 consid. 3; SGGVP 2003 n. 4 consid. c/aa). La stessa conclusione deve quindi valere – a maggior ragione – anche per un'officina nautica con terrazza, due pontili, rampa e binario, come quella qui in discussione. A prescindere dalla sua denominazione, la risoluzione governativa del 21 ottobre 2008, con cui l'Ufficio del demanio ha rilasciato ai coniugi \_\_\_\_\_ un' autorizzazione d'uso decennale , costituisce, in virtù della sua lunga durata, una concessione intesa a permettere agli stessi ricorrenti di utilizzare per scopo commerciale una determinata superficie di lago (circa 296 mq) prospiciente la loro abitazione di \_\_\_\_\_ (mapp. \_\_\_\_\_), sulla quale sorge ormai da anni l'officina nautica, dietro pagamento di una tassa d'uso annuale, calcolata in fr. 14'608.– sulla base dell'art. 11 del

Regolamento sul demanio pubblico (RL 9.4.1.1.1) . 2.2. Le concessioni sono degli atti d'imperio unilaterali mediante i quali l'ente pubblico (concedente) trasferisce ad un privato (beneficiario) l'esercizio di un'attività monopolizzata, il diritto all'uso speciale di un bene pubblico oppure ancora l'esercizio di determinate competenze amministrative ( Scolari , Diritto amministrativo – parte speciale, Bellinzona 1993, n. 1018, p. 584). Il loro contenuto può essere liberamente concordato dalle parti nei limiti del diritto pubblico imperativo. Esse sono quindi dei negozi giuridici misti costituiti da elementi di carattere unilaterale, tipici delle decisioni, e da clausole di natura bilaterale, proprie del contratto di diritto amministrativo (cfr. DTF 127 II 69 consid. 5; 109 II 76 consid. 2; 96 I 282 consid. 4; R DAT II-2001 N. 4, consid. 2.1.; ZBI 1987 pag. 134 e segg. consid. 2c, pag. 136 con numerosi riferimenti dottrinali; Scolari , op. cit., n. 1019, p. 584). Nel caso in esame, la risoluzione dell'Ufficio del demanio prevede, al suo secondo punto, che per motivi d'interesse pubblico lo Stato può in ogni tempo modificare o revocare l'autorizzazione, senza che da ciò derivi per il beneficiario un diritto ad indennità o risarcimento danni di qualsiasi natura. È quindi immediatamente evidente che la concessione in discussione conferisce ai suoi beneficiari unicamente un diritto d'occupazione precario del demanio pubblico. Pur trattandosi di una clausola verosimilmente riportata in modo identico in tutte le concessioni, la stessa riguarda un aspetto di natura convenzionale del rapporto giuridico instauratosi tra le parti e conferisce pertanto all'ente pubblico un diritto tutelato all'anticipata revoca dell'autorizzazione, senza che i ricorrenti possano invocare la protezione di un diritto acquisito.

2.3. In questo contesto, non può quindi esserci dubbio sulla natura giuridica della tassa demaniale. Essa rappresenta la contropartita imposta ai coniugi \_\_\_\_\_ per la concessione di un diritto d'occupazione precaria di una determinata superficie del lago \_\_\_\_\_ prospiciente la loro abitazione. Nulla muta a questo proposito che, contrariamente a quanto contenuto nella stessa risoluzione governativa e a quanto disciplinato dall'art. 16 LDP, i ricorrenti abbiano locato il capannone industriale alla società del figlio, la \_\_\_\_\_, senza apparentemente richiedere il consenso dello Stato. A prescindere da un'eventuale violazione nel suo esercizio, ciò che più conta in questa sede è che un simile diritto d'occupazione precaria del demanio pubblico garantisce ai ricorrenti la fonte stessa del loro reddito immobiliare, rappresentato appunto dalla pigione pagata dalla società del figlio. La tassa demaniale non può pertanto essere considerata un costo per il conseguimento del reddito immobiliare, alla pari delle spese di manutenzione disciplinate dagli art. 31 cpv. 2 LT e 32 cpv. 2 LIFD, bensì una vera e propria spesa di acquisizione del diritto d'uso speciale, cioè della medesima fonte di reddito, che per definizione non ha nessuna influenza sulla capacità economica dei contribuenti. La perdita di liquidità dovuta al pagamento della tassa demaniale è infatti compensata dal valore intrinseco dell'uso speciale della superficie di circa 296 mq del lago \_\_\_\_\_. In quanto tale, la tassa demaniale rappresenta quindi una spesa di investimento, che in virtù degli art. 33 lett. d LT e 34 lett. d LIFD non può essere dedotta dal reddito imponibile globale dei coniugi \_\_\_\_\_. A nulla valgono le argomentazioni contenute nel gravame, nella misura in cui i ricorrenti si limitano a sostenere di avere dimostrato, tramite la produzione del contratto di locazione, di essersi presi a carico la tassa demaniale in discussione. Come dimostra anche la sistematica della Circolare n. 7/2005 della Divisione delle contribuzioni richiamata nello stesso gravame, il proprietario di un immobile ha infatti un interesse a dimostrare di essersi assunto personalmente determinate spese accessorie, che di regola vengono accollate separatamente agli inquilini, unicamente se le stesse possono essere considerate delle vere e proprie spese di manutenzione, per loro natura deducibili dal reddito imponibile globale.

Come visto, le tasse demaniali, perlomeno da un punto di vista fiscale, non possono in nessun caso rappresentare delle spese di manutenzione, per cui non si pone nemmeno il problema della loro ripartizione tra proprietari e inquilini. 2.4. Alla stessa conclusione è giunto anche il Tribunale federale, in una sentenza risalente al 29 marzo 1999, chiamato a giudicare la deducibilità dal reddito imponibile dei canoni di superficie (StE B 25.6 n. 34). Giusta l'art. 779 cpv. 1 CC, il diritto di superficie è una servitù che consente al superficiario di fare e mantenere una costruzione sul fondo gravato, sopra o sotto la superficie del suolo. La costituzione di tale diritto soggiace alle norme applicabili alle servitù prediali (Steinauer, Les droits réels, vol. III, 2 a edizione, n. 2521, p. 59). Il contratto richiede pertanto la forma scritta (art. 732 CC), salvo che si tratti di un diritto per sé stante e permanente, la cui costituzione richiede l'atto pubblico (art. 779 a CC). Iscritto il diritto di superficie nel registro fondiario, la proprietà della costruzione o delle altre opere durevolmente incorporate al suolo o al sottosuolo è legata alla titolarità della servitù (art. 675 cpv. 1 CC) e non alla proprietà del fondo, in deroga al principio dell'accessione previsto dall'art. 667 CC (Steinauer, op. cit., n. 2513, p. 56). Così come le tasse demaniali costituiscono un compenso richiesto al privato per il diritto all'uso speciale di un bene pubblico, i canoni del diritto di superficie rappresentano anch'essi una controprestazione imposta al superficiario per la concessione di un simile diritto. Come sottolineato dal Tribunale federale nella citata sentenza del 29 marzo 1999, poco importa che si tratti di una controprestazione unica oppure periodica. Da un punto di vista fiscale, essa rimane in ogni caso una spesa di acquisto di beni patrimoniali, in quanto tale non deducibile dal reddito imponibile globale (art. 33 lett. d LT; art. 34 lett. d LIFD). L'Alta corte ha in particolare negato che i canoni del diritto di superficie possano essere considerati degli interessi su debiti (art. 32 lett. a LT e 33 lett. a LIFD) oppure ancora degli oneri permanenti (art. 32 lett. b LT e 33 lett. b LIFD) deducibili dai proventi. Tale conclusione vale indubbiamente anche per le tasse demaniali. Tutt'al più, come osservato dall'Ufficio di tassazione nella decisione qui impugnata, simili costi possono semmai rappresentare delle spese giustificate dall'uso commerciale. Una loro deduzione può quindi entrare in linea di considerazione solo in presenza di un uso a carattere aziendale del demanio pubblico. Ciò che di tutta evidenza non si verifica nel caso in esame, dal momento che il mapp. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ appartiene pacificamente alla sostanza privata dei ricorrenti.

3. 3.1. Assodato che le tasse demaniali, per loro stessa natura, non possono essere dedotte dal reddito imponibile, perlomeno fintantoché l'uso speciale del demanio pubblico riveste un carattere privato, resta ora da calcolare l'ammontare complessivo delle tasse pagate dai ricorrenti. Come visto in narrativa, essi sono infatti proprietari di diversi immobili nel comune di \_\_\_\_\_, in gran parte prospicienti il lago \_\_\_\_\_. In occasione dell'udienza tenutasi il 2 marzo 2011, è in particolare emerso che l'autorità di tassazione, apparentemente in contraddizione con quanto deciso con l'importo di fr. 14'608.– oggetto del presente gravame, ha invece ammesso in deduzione altre tasse demaniali di, rispettivamente, fr. 632.–, fr. 540.– e fr. 864.–. Da un ulteriore esame dell'esame dell'incarto fiscale risulta poi un'ulteriore tassa di fr. 1'152.–, pure ammessa in deduzione a titolo di spese di manutenzione. In simili circostanze, è quindi immediatamente evidente che una tassazione corretta può essere intrapresa solo dopo ulteriori accertamenti, che l'Ufficio di tassazione non ha effettuato. La decisione impugnata deve pertanto essere annullata e gli atti rinviati all'autorità fiscale, perché proceda all'accertamento di tutte le tasse demaniali ingiustamente concesse ai ricorrenti a titolo di spese di manutenzione.

3.2. D'altra parte, l'autorità di tassazione dovrà pure pronunciarsi sulla deduzione dell'importo di fr. 1'398.– relativo alla revisione del tank

dell'olio da riscaldamento, che i ricorrenti hanno sollevato per la prima volta in sede di udienza del 2 marzo 2011. Tale spesa rappresenta un tipico costo di gestione. Nel caso in cui la casa è abitata dal proprietario medesimo, esso rappresenta di principio una spesa per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia, in quanto tale non deducibile (art. 33 lett. a LT; art. 34 lett. a LIFD). Nel caso in cui l'immobile è invece concesso in locazione, un simile costo può essere dedotto dal reddito imponibile, alla condizione tuttavia che non sia già accollato allo stesso inquilino come spesa accessoria (cfr. Circolare n. 7/2005 citata, cifra 2.2.3). Spetterà quindi all'Ufficio di tassazione verificare, anzitutto, se il tank in discussione serve effettivamente sia la casa d'abitazione dei ricorrenti sia l'adiacente officina nautica. In caso affermativo, dovrà poi stabilire se le spese di riscaldamento sono integralmente sopportate, per contratto, dagli stessi proprietari (agli atti dell'incarto fiscale si dispone unicamente della pagina iniziale dei contratti di locazioni stipulati con la \_\_\_\_\_). Dovrà infine valutare in che proporzione potrà, se del caso, essere ammesso in deduzione l'importo di fr. 1'398.-. 4. Per le ragioni che precedono, la decisione è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di Mendrisio affinché proceda secondo quanto indicato. Visto l'esito del ricorso, sostanzialmente sfavorevole ai ricorrenti, si giustifica di porre a loro carico la tassa di giustizia e le spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Il ricorso è respinto per quanto attiene alla deduzione della tassa demaniale di fr. 14'608.-. 1.2. La decisione su reclamo del 9 dicembre 2009 è annullata e gli atti sono rinviati all'ufficio di tassazione di Mendrisio, perché emetta una nuova decisione dopo avere proceduto agli accertamenti in merito: - alle altre tasse demaniali pagate dai ricorrenti; - alle spese per la revisione del tank del riscaldamento. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 600.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.- per un totale di fr. 680.- sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

## **E. 6**

[1988] pp. 14-25, p. 18; Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2 a ediz., Losanna 1998, p. 304 s.).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.