

## **TI\_GERICHTE 80.2017.66 vom 27. Februar 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-02-27, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.66](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.66)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.66 du 27 février 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.66 del 27 febbraio 2017

### **Regeste**

Imposta sugli utili immobiliari: valore di investimento, costi di miglioria, non per sostituzione impianti sanitari, riparazione pavimenti e sostituzione serramenti

### **Erwägungen**

#### **E. 27**

febbraio 2017, l'autorità di tassazione ha respinto il reclamo riconfermandosi nelle considerazioni già espresse in precedenza. L'Ufficio ha precisato altresì che “per gli anni a seguire, i costi non fatti valere in sede di tassazione ordinaria e puramente di manutenzione, non possono essere chiesti ora in deduzione quali interventi di miglioria”. F. Con tempestivo ricorso del 24 marzo 2017 alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula il riconoscimento integrale delle spese di “investimento-miglioria” di fr. 305'619.45. Nel dettaglio chiede in deduzione ulteriori fr. 140'458.45 quali costi di investimento. Produce a tal fine una distinta di spese, relative agli anni dal 2009 al 2016, per un ammontare complessivo di fr. 622'229.– e sostiene che, nella misura in cui esse eccedono le spese di manutenzione ammesse in deduzione dal reddito imponibile dei periodi fiscali interessati (fr. 316'610.–), si tratterebbe di costi di investimento (fr. 305'619.45). All'importo già riconosciuto con la decisione impugnata (fr. 165'161.–) dovrebbero pertanto essere aggiunti fr. 140'458.45. G. Nelle sue osservazioni del 4 aprile 2017, l'Ufficio di tassazione propone di respingere il ricorso e anzi di procedere con una reformatio in peius, concludendo che anche la deduzione di fr. 165'161.– dev'essere azzerata. Sottolinea infatti che, nella dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2009, il contribuente aveva fatto valere spese di manutenzione per complessivi fr. 458'982.–, che tuttavia solo in parte erano stati considerati deducibili (fr. 233'709.–). Riesaminando le fatture in discussione, l'autorità di tassazione giunge tuttavia alla conclusione che la totalità delle spese sostenute nel 2009 costituissero costi di manutenzione. Rileva che, “quand'anche tutti i costi di manutenzione fossero stati ammessi in deduzione, il reddito imponibile non si sarebbe modificato, poiché già azzerato”. Anche tutte le spese degli anni dal 2010 in avanti costituirebbero spese di manutenzione. Diritto 1. 1.1. Lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un'imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l'imposta grava sull'immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame si configura come imposta reale (Soldini/Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 59). 1.2. L'utile imponibile corrisponde alla

differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento. Quest'ultimo si compone a sua volta del valore di acquisto e dei costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (art. 129 cpv. 2 LT).

2. 2.1. Per l'art. 130 LT il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, il prezzo risultante dai pubblici registri (art. 130 LT). Diversamente dalle leggi di altri cantoni, la legge ticinese non fa riferimento al prezzo di acquisto iscritto a registro fondiario, ma considera tale criterio semplicemente sussidiario, per il caso in cui, cioè, non vi sia un prezzo accertato mediante la precedente tassazione (CDT n. 80.97.20 del 25 marzo 1997, in: RDAT II-1997 n. 11t; inoltre Soldini/Pedroli, op. cit., p. 199). Secondo l'art. 134 cpv. 1 LT, sono invece considerati costi di investimento: Ø i costi di acquisto e di vendita, quali le spese notarili, di iscrizione, di bollo e le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore; Ø i costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato, quali i costi di costruzione e di miglioria, come pure i contributi di miglioria e le tasse di allacciamento; Ø le indennità versate per la costituzione di servitù o di oneri fondiari a favore del fondo alienato, rispettivamente quelle versate per liberarlo da servitù e oneri fondiari che lo gravavano al momento del precedente acquisto.

2.2. Per quanto attiene, in particolar modo, ai costi di costruzione e di miglioria, la loro computabilità presuppone che essi abbiano aumentato il valore del fondo alienato, cioè che abbiano apportato all'immobile un miglioramento duraturo, di fatto o di diritto. È peraltro irrilevante che la spesa sostenuta abbia condotto di fatto ad un incremento di valore corrispondente: dato il suo carattere di costo finalizzato all'aumento del valore, esso deve essere computato in misura corrispondente all'importo effettivamente pagato (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 258 e dottrina ivi citata). Computabili sono in primo luogo tutti i costi di costruzione, ivi comprese le spese per misurazioni, prestazioni d'opera, canalizzazione, recinzione, realizzazione di un giardino, ecc. Il caso più importante è quello della costruzione su di un fondo non edificato; vengono tuttavia considerati anche tutti i costi per costruzioni realizzate in relazione ad un edificio già esistente (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 258 e dottrina e giurisprudenza ivi citate).

2.3. Non possono invece essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile nell'ambito della tassazione ordinaria (art. 134 cpv. 2 LT). La legge tributaria prevede la deduzione dai proventi della sostanza immobiliare privata delle spese di manutenzione, dei premi di assicurazione e delle spese di amministrazione da parte di terzi (art. 31 cpv. 2 LT). Per costante giurisprudenza sono considerate 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). Ai fini della determinazione del reddito imponibile non sono invece deducibili le "spese di acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali" (art. 33 lett. d LT).

3. 3.1. Nel caso in esame è litigiosa la deducibilità di taluni costi che, stando al ricorrente, sarebbero da considerare di costruzione rispettivamente di miglioria, anziché mere spese di manutenzione come asseverato dall'Ufficio di tassazione. L'Ufficio di tassazione ha negato in buona parte le deduzioni prospettate dal ricorrente riconoscendo, in un primo momento, un importo ridotto pari a fr. 165'161.-, a fronte di una richiesta di fr. 305'615.-. La decisione è stata contestata dal contribuente, secondo il quale anche gli interventi cui è stato sottoposto l'immobile tra il gennaio 2010 e il settembre 2016 andavano considerati complessivamente una miglioria dell'oggetto. Successivamente, in sede di ricorso, l'UT ha ribadito che i costi dal periodo

2010 attengono a spese di manutenzione non deducibili e ha proposto addirittura di azzerare le deduzioni concesse, risalenti all'anno 2009, in quanto costi di manutenzione e gestione, e non di miglioria. 3.2. La tematica controversa, come prevede il diritto tributario (differenziandosi da quello edilizio), impone un esame analitico delle diverse attività edificatorie, riferite alle singole componenti e installazioni dell'immobile ( Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea, 2008, n. 30 ad art.

### **E. 32**

LIFD, p. 485). Sotto il profilo economico, queste ultime rappresentano infatti delle unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita e un proprio valore d'uso ( Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Basilea/Therwil 2001, n. 18 ad art. 32 LIFD, p. 785). Solo un simile approccio individuale, basato su una valutazione oggettiva e tecnica dei singoli interventi edificatori, permette di delimitare ogni specifico onere deducibile di miglioria dalle spese di manutenzione, non deducibili, sostenute nel periodo fiscale in esame, siano quest'ultime necessarie a conservare l'uso di un immobile, a ripristinare una perdita di valore accresciuta oppure ancora a sostituire infrastrutture con una durata d'impiego limitata. Diversamente si finirebbe per compensare fra loro aumenti e diminuzioni di valore delle singole unità patrimoniali, impedendo in tal modo la detrazione di costi indissolubilmente legati ai proventi della sostanza immobiliare, in chiaro contrasto con il principio stesso della capacità contributiva ( Zwahlen , Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, p. 46; cfr. anche sentenze CDT n. 80.2012.227/228 del 6 novembre 2013, in particolare consid. 2 e n. 80.2013.300 del 27 gennaio 2014, consid. 3.2). 3.3. In concreto, è indubbio che i lavori cui è stato sottoposto l'immobile in discussione, spalmati su più anni, hanno avuto una certa importanza. Ma da come può evincersi dalle varie fatture agli atti, essi costituiscono per la maggior parte delle sostituzioni, dunque interventi di manutenzione o di gestione. Secondo l'esame analitico operato da questa Camera, con le deduzioni ammesse nella deduzione impugnata, l'Ufficio di tassazione ha adottato una decisione nettamente favorevole al contribuente (in particolare in relazione al periodo fiscale 2009), avendo qualificato alcune voci spese di miglioria anziché di manutenzione o gestione (correggendosi in seguito in questa sede, nelle osservazioni al ricorso). La circolare n. 7/2010 della Divisione delle contribuzioni, che concerne le deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, infatti, qualifica espressamente spese di manutenzione quelle per la sostituzione di vasche da bagno o impianti sanitari (come può essere il lavabo di cui alla fattura n. 59 della distinta allegata dal ricorrente). È di immediata evidenza altresì che costituiscono spese di manutenzione tutte quelle per la riparazione dei pavimenti, che il ricorrente non pretende del resto (né le attestazioni contabili lo comprovano) che siano di qualità superiore rispetto al vecchio materiale (cfr. circolare n. 7/2010 citata, distinta allegata, cifra 31). Lo stesso dicasi per quanto concerne i serramenti (porte e finestre) i cui costi per la sostituzione vanno considerati spese di manutenzione anche se migliori, rispetto a quelli precedenti, dal profilo energetico (cfr. circolare n. 7/2010 citata, distinta allegata, cifre 18 e 37). I soli costi che possono essere ritenuti di miglioria sono quelli attinenti alla posa e fornitura di impianti sanitari (doccia e bidet) nuovi (cfr. circolare citata, cifra 7), come pure quelli inerenti ai "rivestimenti al posto di lavori di imbianchino e gessatore", deducibili nella misura del 50% trattandosi di costi per le piastrelle (cfr. circolare citata, cifra 42, con riferimento alla fattura n. 5). 3.4. Per contro, in ordine ai costi che l'UT ha qualificato di manutenzione, anche per gli anni 2010 e successivi, la decisione impugnata merita come esposto poc'anzi piena

conferma. Con riferimento, in particolare, alle tassazioni dell'imposta sul reddito degli anni dal 2010 al 2015, dal calcolo allegato al ricorso risulta che l'Ufficio di tassazione non avrebbe riconosciuto come spese di manutenzione gli importi di fr. 13'072.– nel 2011 e di fr. 597.– nel 2012. A suo avviso, tali costi dovrebbero pertanto essere dedotti dall'utile immobiliare quali spese di miglioria. A tale riguardo, va tuttavia sottolineato che gli importi che l'autorità di tassazione ha escluso dalla deduzione non sono stati considerati costi di miglioria non deducibili. Come si evince chiaramente dalla motivazione delle relative decisioni, infatti, la ragione della decisione dell'Ufficio di tassazione dipendeva unicamente dall'applicazione del principio di periodicità, che imponeva di ammettere in deduzione “le sole spese effettivamente sostenute nell'anno 2011 (29'037.- CHF)”. Prova ne sia che le spese per l'installazione della termopompa sono poi state chieste in deduzione dal contribuente nel successivo periodo fiscale 2012. Per quanto concerne la differenza riscontrata in quest'ultimo periodo fiscale, si tratta anche in questo caso di una fattura di pertinenza del periodo fiscale successivo. Ne consegue che la pretesa dell'insorgente, di poter dedurre come costi di miglioria le spese non ammesse in deduzione dal reddito imponibile dei periodi successivi al 2009, è destituita di ogni fondamento.

4. 4.1. Come anticipato, la decisione impugnata appare, piuttosto che sfavorevole al contribuente, a lui vantaggiosa. Molti dei costi ammessi in deduzione nel periodo fiscale 2009 andavano infatti considerati spese di manutenzione. L'autorità di tassazione propone di riformare la decisione su reclamo a sfavore del ricorrente, azzerando i costi di miglioria.

4.2. Per l'art. 230 cpv. 2 LT la Camera di diritto tributario prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Sentito il contribuente, può modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. L'art. 228 cpv. 3 seconda frase LT dispone tuttavia che il ricorrente abbia la facoltà di ritirare il ricorso in ogni momento. L'Alta Corte ha stabilito che la *reformatio in peius* deve prevalere sull'eventuale ritiro del ricorso se la decisione impugnata è palesemente incompatibile con i principi giuridici applicabili e un adeguamento si impone assolutamente in seguito alla verifica della questione controversa (sentenza n. 2A.408/2002 del 13 febbraio 2004, in ASA 75 p. 554 = RF 58 p. 454 = RDAF 59 II 599, consid. 1.4; v. anche Casanova, in: Yersin/Noël [a cura di], *Commentaire de la LIFD*, Basilea 2008, art. 143 LIFD n. 4).

4.3. È vero che l'imposta sul reddito del periodo fiscale 2009 non sarebbe mutata se l'Ufficio di tassazione avesse considerato spese di manutenzione tutti i costi fatti valere. È altresì vero che, se il ricorrente avesse contestato il mancato riconoscimento di parte delle spese fatte valere, l'autorità fiscale non sarebbe entrata nel merito del reclamo, mancando un interesse del contribuente a contestare una decisione di tassazione che aveva già stabilito il reddito in zero franchi. In queste circostanze, è più che dubbio che si possa ritenere che la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito del periodo fiscale 2009 abbia accertato la natura di costi di miglioria delle spese non ammesse in deduzione. Dall'altra parte, va anche ammesso che l'Ufficio di tassazione ha in ogni caso ridotto l'ammontare della deduzione delle spese di manutenzione, indicando di aver concesso la deduzione “solamente se giustificata, documentata e nei limiti stabiliti dalle vigenti norme”, pur sapendo che tale decisione non avrebbe avuto alcun riflesso sulla decisione di tassazione in quanto tale. È poi innegabile che la delimitazione delle spese di miglioria rispetto a quelle di manutenzione non sia sempre facilissima, lasciando in tal modo all'autorità di tassazione un certo margine di apprezzamento. Tutto ben considerato, questa Corte ritiene di conseguenza che la decisione impugnata non possa ritenersi palesemente incompatibile con i principi giuridici applicabili e che pertanto si possa soprassedere a una *reformatio in peius* della decisione impugnata.

5. Il ricorso deve perciò essere respinto.

Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 1'600.- sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (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: La segretari a :

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