

TI_GERICHTE 80.2020.266 vom 26. November 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-11-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.266

FR: TI_GERICHTE 80.2020.266 du 26 novembre 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.266 del 26 novembre 2020

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: costi di investimento, immobile acquistato da poco, lavori di rinnovo, solo costi di manutenzione

Erwägungen

E. 24

marzo 2017, iscritto a Registro fondiario il 24 aprile 2017, i coniugi _____ e _____ hanno venduto a RI 1 il mapp. n. _____ RFD di _____, al prezzo di fr. 630'000.–. Nel corso del 2017, l'acquirente ha proceduto a varie opere di ristrutturazione, sostenendo costi per complessivi fr. 273 668.80. Con rogito del 25 aprile 2019, iscritto a Registro fondiario il 18 giugno 2019, RI 1 ha venduto il mapp. n. _____ a _____, al prezzo di fr. 980'000.–. Secondo il contratto, l'immissione in possesso sarebbe avvenuta entro il 30 settembre 2019. Fino a tale momento, il venditore e la moglie avrebbero abitato l'immobile come inquilini, versando una pigione mensile netta di fr. 1'500.–. B. Nella dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, inoltrata il 6 luglio 2019, il venditore ha fatto valere costi di costruzione e di miglioria per complessivi fr. 273'668,80, costi di acquisto e di vendita per fr. 12'600.– e provvigioni versate per fr. 37'695.–. L'utile conseguito ammontava di conseguenza a fr. 26'036.20 e l'imposta dovuta a fr. 7'550.50. Con decisione del 27 dicembre 2019 l'RS 1 (in seguito UT) ha notificato a RI 1 la tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari, commisurando l'utile imponibile in fr. 271'163.– e l'imposta dovuta in fr. 78'637.25. Rispetto alla dichiarazione presentata, aveva in particolar modo riconosciuto solo nella misura di fr. 28'542.– i costi di costruzione e miglioria. Secondo la motivazione allegata alla decisione, le spese di miglioria erano state rettifiche in base alla circolare n. 7 del 2019 e concesse nella misura di ■ sulle spese relative alla cucina, ¼ per la manutenzione e costruzione giardini, oltre ai costi per la rettifica dei confini e le due fontane. C. L'alienante ha impugnato la suddetta decisione, con reclamo del 24 gennaio 2020, contestando la mancata deduzione di tutti i costi di miglioria dichiarati. Ha sostenuto di avere acquistato l'immobile per farne la propria abitazione primaria, ma di aver dovuto procedere "in pratica a una ricostruzione completa", a causa "della vetustà degli impianti e delle infrastrutture esistenti". Tuttavia, a causa degli oneri finanziari e di una perdita subita con la vendita di un altro immobile (mapp. n. _____ RFD di _____), aveva dovuto vendere la casa di _____. A suo parere, tutti i costi sostenuti costituirebbero costi di miglioria, in quanto "la casa e il giardino sono stati rifatti". Con decisione del 26 novembre 2020, l'UT ha respinto il reclamo, con la seguente motivazione: Secondo i dati forniti, gli interventi eseguiti nell'immobile non ne hanno determinato un cambiamento strutturale dello stato primitivo tale da aumentarne il valore. I costi presentati presi singolarmente sono considerati manutenzione in accordo con la circolare n. 7/2019. La licenza edilizia rilasciata consiste in un cambio di destinazione e la

notifica edilizia riporta unicamente i lavori effettuati internamente. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula nuovamente la deduzione di tutte le spese fatte valere. Preliminarmente, l'insorgente lamenta la mancata convocazione, nonostante la richiesta formulata nel reclamo; il fatto che il reclamo sia stato evaso da parte dello stesso funzionario autore della contestata decisione; la motivazione della decisione impugnata, ritenuta scarna, carente ed errata. Nel merito, sottolinea che la scelta di seguire la procedura della notifica, invece di quella ordinaria della domanda di costruzione, è stata del tecnico del Comune di _____. Definisce irrilevante invece la licenza edilizia del 16 aprile 2019, citata nella decisione impugnata, in quanto riferita solo al cambiamento di destinazione da abitazione primaria ad abitazione secondaria. Con riferimento alla circolare n. 7/2019 della Divisione delle contribuzioni, l'insorgente sostiene che la stessa qualificherebbe come spese di miglioria quelle sostenute "in caso di un risanamento totale", come sarebbe avvenuto nella fattispecie. E. Nelle sue osservazioni del 28 dicembre 2020, l'UT propone di respingere il ricorso. Rileva dapprima che è stato lo stesso ricorrente a qualificare come spese di manutenzione parte dei costi sostenuti nel 2017, avendoli inseriti nel modulo 7, allegato alla dichiarazione d'imposta 2017. Aggiunge poi che "la struttura dell'immobile" non avrebbe subito "aumenti volumetrici né di forma particolari", ma gli interventi effettuati sarebbero stati finalizzati a "recuperare una manutenzione leggermente trascurata". La maggior parte dei costi riguarderebbero interventi interni e, nella misura in cui previsto dalla circolare n. 7/2019, sarebbero stati concessi in deduzione nella percentuale definita quale miglioria.

Diritto I. Censure formali 1. 1.1. Con il ricorso, il contribuente lamenta dapprima il fatto che l'Ufficio di tassazione, prima di adottare la decisione dopo reclamo, non lo abbia convocato, come aveva chiesto. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono al contribuente il diritto di essere convocato o sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Come ha ricordato l'Alta Corte, ciò vale in particolar modo nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette. Pertanto, l'agire dell'UT non presta fianco a critiche. Su questo punto il ricorso deve essere respinto.

1.2. L'insorgente censura poi il fatto che sia stato lo stesso funzionario che aveva adottato la decisione di tassazione a pronunciarsi sul reclamo. Contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione (206 cpv. 1 LT, applicabile anche in materia di imposta sugli utili immobiliari secondo l'art. 216 cpv. 2 LT). Per il fatto che la legge non si pronuncia in merito alla composizione personale dell'autorità di reclamo, la procedura di reclamo può essere condotta o dallo stesso tassatore o da un altro funzionario o anche da una commissione interna all'amministrazione fiscale. Tuttavia, data la natura della procedura di reclamo, il tassatore dovrebbe essere perlomeno coinvolto (Casanova/Dubey, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 3 ad art. 132 LIFD, p. 1723). Il fatto che lo stesso funzionario dell'UT abbia adottato la decisione di tassazione e si sia poi pronunciato sul reclamo è pertanto incensurabile.

1.3. Il contribuente contesta poi la carente motivazione della decisione impugnata. In caso di reclamo, l'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT). L'art. 29 Cost. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei

considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste addotti. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 I a 242 consid. 2, 112 I a 109 consid. b e rimandi, 111 I a 1). Nel caso in esame, per quanto essenziale, la motivazione della decisione impugnata soddisfa le esigenze indicate. Permette in particolar modo al contribuente di conoscere le ragioni per le quali il reclamo è stato respinto. In primo luogo, rileva come gli interventi intrapresi dal ricorrente non abbiano aumentato il valore dell'immobile; poi, fa riferimento alla qualifica dei singoli interventi, rinviando alla Circolare n. 7/2019 della Divisione delle contribuzioni; infine, menziona la licenza edilizia, per sottolineare come la stessa si riferisca unicamente al cambio di destinazione e consideri solo lavori interni. In ogni caso, la motivazione non ha impedito al contribuente di presentare un ricorso motivato. Anche a questo proposito il ricorso è respinto. II. Nel merito 2. 2.1. L'imposta sugli utili immobiliari ha come oggetto i guadagni ottenuti dal trasferimento di proprietà di immobili o parti di esso, secondo il dettato dell'art. 123 LT. Questo tributo rientra nella categoria delle imposte sul reddito, in particolare è classificato quale imposta speciale poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata: gravando sull'immobile trasferito, per il calcolo di questa imposta non entra in considerazione la complessiva capacità contributiva del contribuente ed il tributo in esame si configura conseguentemente 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). 2.2. L'utile imponibile corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento, dove quest'ultimo si ottiene sommando il valore di acquisto ed i costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Si configura una situazione particolare laddove l'alienante sia stato proprietario dell'immobile per più di venti anni; in tal caso, l'art. 129 cpv. 2 LT illustra che egli può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di in totale 28'542 I rimanenti costi sono stati qualificati spese di manutenzione, come tali deducibili nell'ambito dell'imposta sul reddito. Secondo l'insorgente, la totalità delle spese sarebbe invece deducibile, trattandosi di un "risanamento totale". 4. 4.1. Secondo l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi di investimento: · 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; · i costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato, quali i costi di costruzione e di miglioria, come pure i contributi di miglioria, le tasse di allacciamento e il contributo di plusvalore di cui agli art. 93 e seguenti della legge sullo sviluppo territoriale del 21 giugno 2011 (LST); · 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. 4.2. 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). 4.3. 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, delle spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione, 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).

4.4. Per quanto concerne l'onere della prova, in ambito fiscale vale effettivamente il principio in base al quale l'autorità deve sostanziare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico impositivo, mentre i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario devono essere dimostrati dal contribuente (p. es. DTF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158).

5. 5.1. L'esame analitico dei singoli interventi dimostra che nella maggior parte dei casi si è trattato di manutenzione e non di miglioria. Si pensi alle spese per la riparazione del tetto in pioda, per la sostituzione della scala in legno esistente, per il rifacimento dei pavimenti del pian terreno e del primo piano, per le ringhiere e i corrimani, per la bucalettere con relativa placca, per il rifacimento del quadro e dell'impianto elettrico, per le opere da pittore e per la posa dei sanitari. Come già ricordato, l'UT ha ammesso che le spese per la sostituzione della cucina, con costi annessi (elettricista, stufa e canna fumaria), siano in parte costi di miglioria. Le ha così ammesse in deduzione nella misura di un terzo, conformemente alla prassi dell'autorità fiscale disciplinata dalla Circolare n. 7 della Divisione delle contribuzioni. Alla stessa stregua, ha ammesso in deduzione le spese per la posa di una fontana e parte delle spese per la sistemazione del giardino. In base alla documentazione agli atti, l'operato dell'autorità di tassazione non può essere censurato. Si deve infatti considerare il fatto che gli interventi in discussione hanno interessato una casa già abitabile e già abitata dallo stesso ricorrente e da sua moglie. Come sostenuto dall'UT, si deve allora ritenere che le opere intraprese siano servite alla riparazione e alla sostituzione di impianti già esistenti e non alla realizzazione di impianti e attrezzature nuovi. Né l'insorgente ha documentato un particolare standard qualitativo superiore delle installazioni e degli impianti sostituiti.

5.2. Nel suo ricorso, il contribuente non è entrato nel merito dei singoli interventi, comprovando la natura di costo di miglioria dell'uno o dell'altro, ma si è limitato a qualificare genericamente tutte le opere come migliorie. Ha citato a tale riguardo la stessa Circolare n. 7/2019 della Divisione delle contribuzioni, che qualificerebbe come migliorie le spese sostenute nell'ambito di un risanamento totale. La casistica menzionata si riferisce al caso eccezionale in cui la giurisprudenza del Tribunale federale ammetteva che si potesse rinunciare all'esame analitico delle singole spese, in presenza di casi di "demolizione e ricostruzione estesa" o di "risanamento totale" di un immobile, a tal punto importanti e radicali da dover essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, diversa da quella preesistente (p. es. sentenza TF n. 2C_286/2014 e 2C_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428). Ora, nella fattispecie non si tratta chiaramente di un intervento edilizio assimilabile ad una nuova costruzione, come risulta già dal fatto stesso che il ricorrente ha continuato ad abitarvi anche durante i lavori e dall'ammontare dei costi sostenuti, rispetto al prezzo di acquisto dell'immobile. La stessa Alta Corte ha peraltro recentemente abbandonato la propria giurisprudenza in merito alla cosiddetta "nuova costruzione dal punto di vista economico" ed ha deciso che le spese per lavori di risanamento totale o per una ristrutturazione o un ampliamento completi sono deducibili come spese di manutenzione nella misura in cui, per il loro carattere

oggettivo-tecnico, servono a ripristinare l'immobile nello stato precedente e quindi hanno un effetto di mantenimento del valore (DTF 149 II 27 consid. 4). Ne consegue che deve essere esclusa la qualifica delle opere intraprese dal ricorrente come risanamento totale di un immobile. 5.3. Neppure decisivo è il fatto, addotto dal ricorrente, che “le migliorie eseguite hanno comportato un notevole incremento di valore, tanto è vero che a distanza di soli due anni è stato possibile vendere la part. _____ per quasi un milione di franchi”, con una differenza di fr. 350'000.– rispetto al prezzo d'acquisto. In una sentenza dell'11 febbraio 2015 (2C_674/2014 e 2C_675/2014), il Tribunale federale si è confrontato con un ricorso, interposto dall'amministrazione fiscale del Canton Vallese contro una sentenza della Commissione di ricorso in materia fiscale dello stesso Cantone. I contribuenti avevano venduto un appartamento, dopo aver rifatto la cucina, i bagni, i pavimenti e dopo aver ritinteggiato le pareti. L'autorità fiscale aveva negato la deduzione delle spese sostenute, che aveva qualificato manutenzione. La Commissione di ricorso, tuttavia, aveva accolto il ricorso dei venditori, sostenendo che gli interventi effettuati prima della vendita avevano “rimesso a nuovo” l'appartamento e ne avevano facilitato la vendita. Il fisco cantonale aveva allora adito la Suprema Corte, che come detto ha accolto il ricorso e annullato la decisione della Commissione di ricorso cantonale. Il Tribunale federale ha ricordato che la deduzione delle spese sostenute dipende dal fatto che siano servite alla manutenzione o a incrementare il valore dell'immobile e non dal fatto che lo abbiano “rimesso a nuovo” o ne abbiano favorito la vendita. Quando si tratta della sostituzione di cucine, bagni e pavimenti, in particolare, si deve verificare se le nuove installazioni hanno un valore o uno standard qualitativo superiore rispetto a quello precedente. In tal caso, potrebbe essere giustificata una deduzione parziale dei costi. L'Alta Corte ha allora rinviato gli atti al fisco cantonale, perché procedesse al confronto del valore e della qualità delle installazioni esistenti rispetto a quelle nuove. Da parte sua, la Camera di diritto tributario, in una sentenza del 4 aprile 2022 (n. 80.2022.23), ha a sua volta affermato che la deduzione delle spese sostenute dal venditore di un immobile dipende dal fatto che siano servite alla manutenzione oppure a incrementare il valore dell'immobile e non dal fatto che lo abbiano “rimesso a nuovo” o ne abbiano favorito la vendita. In base alla documentazione prodotta dal ricorrente, tutte le spese sostenute nei pochi mesi intercorsi fra l'acquisto e la vendita dell'immobile costituivano costi di manutenzione, come tali non deducibili dall'imposta sugli utili immobiliari. Anche nel caso in esame, il fatto che il rinnovo della casa del ricorrente abbia favorito la sua rivendita, permettendo di conseguire un utile immobiliare rilevante, non comporta che le opere eseguite siano qualificabili costi di miglioria. Spettava tutt'al più allo stesso contribuente di provare che singole nuove installazioni abbiano un valore o uno standard qualitativo superiore rispetto a quello precedente. 6. Il ricorso è conseguentemente 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

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