

## **TI\_GERICHTE 80.2020.80 vom 20. Mai 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-05-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.80](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.80)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.80 du 20 mai 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.80 del 20 maggio 2020

### **Regeste**

Deduzioni; spese di manutenzione immobili, prassi Dumont, immobili commerciali, applicazione a quote di proprietà acquistate alla liquidazione di una società di persone

### **Erwägungen**

#### **E. 19**

novembre 2020, la Divisione delle contribuzioni ribadisce che a suo avviso la prassi Dumont dovrebbe essere applicata anche alle quote acquistate con la liquidazione della società e che gli elementi a disposizione indicano che la manutenzione degli immobili di Berna fosse stata trascurata. In merito alla pretesa perdita proveniente dalla vendita delle azioni della \_\_\_\_\_ AG, ritiene che i ricorrenti avrebbero perlomeno dovuto procedere ad un accantonamento nel 2006, visto che la perdita di valore era già nota alla fine del 2006. Su quest'ultimo aspetto, i ricorrenti hanno preso posizione in data 7 dicembre 2020. Ritengono di non essere stati tenuti a costituire un accantonamento già nel 2006, visto che l'acquisto delle azioni era avvenuto nello stesso anno e in tal caso vige l'obbligo di dichiarare quale valore venale della partecipazione il prezzo d'acquisto. In ogni caso, sarebbero adempiuti i presupposti per compensare nel 2007 gli ammortamenti omessi l'anno precedente. Diritto I. Ripresa spese di manutenzione degli immobili 1. Alla fattispecie in esame si applicano gli articoli 32 cpv. 2 LIFD e 31 cpv. 2 LT, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2009. 2. 2.1. Secondo l'art. 32 cpv. 2 prima frase LIFD (nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2009), come pure secondo l'art. 31 cpv. 2 LT, di identico tenore, il contribuente che possiede immobili privati può dedurre le spese di manutenzione, i premi d'assicurazione e le altre spese d'amministrazione da parte di terzi. 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 (cfr. Agner/Jung/ Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 5 ad art. 32 LIFD, p. 219 s.; Känzig , Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 649; Bottoli , Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, p. 66; CDT n. 262 del 28 agosto 1986 in re R.T.; CDT n. 52 del 22 febbraio 1983 in re A.D.R.; CDT n. 80.2003.193 del 17 giugno 2004 in re M. e M. S.). 2.2. Per facilitare il lavoro sia dell'amministrazione fiscale che dei contribuenti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva, stabilita dal Consiglio federale per l'IFD e dal Consiglio di Stato per l'IC (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT; art. 2 cpv. 1 Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art. 2 Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992). 2.3. Secondo la Circolare n. 7/2005 della Divisione delle contribuzioni relativa alle deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, del gennaio 2006, le spese sostenute nei primi

due anni (anno di acquisto e anno successivo) per la riattazione di un immobile di nuova acquisizione o per un immobile ricevuto nell'ambito di un anticipo ereditario non sono deducibili (Circolare cit., cifra 2.2.1, con riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale in: ASA 47, 203; ASA 49, 563; ASA 50, 70 e RTT 4/89 pag. 250). Prima del periodo fiscale IC 1997-98 il termine era di cinque anni. Se per contro l'immobile è stato ereditato, l'erede può pretendere la deduzione delle spese necessarie per riattare l'immobile nella misura in cui il defunto avrebbe potuto farle valere al momento della devoluzione. Analogamente, nemmeno per l'imposta federale diretta sono deducibili le spese sostenute dal contribuente nel periodo immediatamente seguente l'acquisizione per riattare un immobile di nuova acquisizione, trascurato dal proprietario precedente (cfr. art. 1 cpv. 2 lett. a Ordinanza concernente i costi deducibili di immobili del patrimonio privato). Tale prassi deriva dalla giurisprudenza del Tribunale federale (prassi «Dumont»), secondo la quale, di regola, lavori di riattazione effettuati immediatamente dopo l'acquisto non possono essere dedotti dal reddito lordo (cfr. ASA 42 p. 539). Le spese di manutenzione, che provocano un aumento di valore che va al di là di quello che aveva l'immobile al momento dell'acquisto, devono considerarsi quali spese (non deducibili) per l'acquisto o il miglioramento di beni patrimoniali. Il Tribunale federale fa discendere tale conclusione dalla circostanza che l'immobile al momento dell'acquisto rappresenta un determinato valore, che dipende in particolare dal suo stato di conservazione. Possono pertanto essere dedotte dal reddito lordo unicamente quelle spese che servono a mantenere o ripristinare questo valore (cfr. inoltre, sulla prassi «Dumont»: RF 52/1997 p. 354 = DTF 123 II 218 = RDAF 53 / 1997 p. 582 = StE 1997 B 25.6 n. 30 = ZStP 1997 p. 228 = ASA 66 p. 306; inoltre: StE 1998 B 25.6 n. 31). Ne discende che quando il possesso è durato meno di due anni, non è di regola possibile discostarsi da una valutazione economico-soggettiva. Quando invece il possesso è durato oltre due anni bisogna invece attenersi a una valutazione puramente tecnico-oggettiva della natura delle spese sostenute (RDAT II-1997 n. 4t pp. 321-322).

2.4. La c.d. prassi Dumont ha nondimeno conosciuto negli anni una certa attenuazione. Il Tribunale federale, pur confermandola in linea di principio, ha precisato che possono essere comunque dedotte dal reddito lordo le spese di normale manutenzione degli immobili, a patto che siano adempiute cumulativamente le seguenti condizioni: · la manutenzione dell'immobile non deve essere stata trascurata; · a causa dei costi dei lavori di manutenzione non devono essere aumentati i redditi da affitti; · non deve essere stata intrapresa alcuna costruzione che comporti un impiego diverso; · l'attuale situazione di uso e contrattuale deve essere rimasta inalterata (DTF 123 II 218, consid. 1; inoltre Commissione di ricorso fiscale Berna, 14 ottobre 1997 in StE 1998 B 25.6 n. 31). Pertanto, un contribuente che acquista un immobile, la cui manutenzione è stata trascurata, per riattarlo, non dovrebbe beneficiare di un trattamento fiscale migliore rispetto a quello che acquista un immobile già rinnovato. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la questione quando un immobile si consideri trascurato deve essere risolta sulla base delle circostanze concrete. Indizi rilevanti sono, in particolare, l'età dell'edificio acquistato, il tipo e l'entità dei lavori eseguiti, il rapporto tra le spese di rinnovo e il prezzo di acquisto come pure l'ammontare del prezzo di acquisto. Anche la maggior parte dei Cantoni si è basata su questi indizi (cfr. l'allegato al rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 3 settembre 2007 concernente l'iniziativa parlamentare 04.457 sulla limitazione della prassi Dumont, FF 2007 7201 ss., in particolare p. 7214: "Risultato della consultazione dei Cantoni condotta dalla Conferenza fiscale svizzera relativa all'applicazione della « prassi Dumont »" ) come pure la dottrina prevalente

(sentenza 2C\_871/2016 e 2C\_872/2016 dell'11.7.2017 consid. 2.1.2, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina ). 2.5. Questa Camera ha avuto modo di applicare la nuova giurisprudenza del Tribunale federale, in un caso in cui tuttavia erano in discussione lavori di rinnovo che avevano interessato uno stabile locativo (CDT n. 80.2003.193 del 17 giugno 2004, in RtiD II-2004 n. 6t). Pur trattandosi infatti di uno stabile di recente acquisto (meno di due anni), comperato ad un prezzo interessante, non vi era alcuna prova di trascuratezze nella manutenzione. Vi era inoltre continuità della situazione contrattuale (inquilini e canoni di locazione) ed i lavori di manutenzione si attestavano attorno al 20% dell'importo totale dei canoni di locazione nel 1999 e a meno del 15% nel 2000. In un altro caso, la Camera ha ritenuto che dovessero essere dedotte le spese di manutenzione di un appartamento appena acquistato ed abitato dai proprietari stessi, trattandosi di un condominio che aveva meno di 20 anni e considerando il fatto che il prezzo di acquisto non sembrava essere stato influenzato da un ipotetico stato di manutenzione trascurata (CDT n. 80.2005.77 del 14 luglio 2005, in RtiD I-2006 n. 9t). 2.6. Conformandosi a questi cambiamenti giurisprudenziali, la Divisione delle contribuzioni ha provveduto a sua volta a modificare la propria circolare, inserendovi le seguenti disposizioni valide per le nuove acquisizioni (cfr. Circolare n. 7/2005 cifra 2.2.1.): 1. se gli interventi di manutenzione riguardano un immobile che ha meno di 20 anni e lo stesso, al momento dell'acquisto era ancora al beneficio dell'abitabilità, la prassi Dumont è esclusa in quanto si ritiene che in tale lasso di tempo non possa essere ravvisata una situazione di manutenzione trascurata; 2. se l'immobile ha più di 20 anni e nei 2 anni che seguono l'acquisto vengono intrapresi lavori, l'applicazione della prassi Dumont è esclusa unicamente se i costi di manutenzione non superano complessivamente il 20% del prezzo di acquisto, anche in tale contesto a condizione che al momento dell'acquisto l'abitabilità dell'immobile fosse ancora data; 3. nel caso di appartamenti in condominio occorre considerare che interventi strutturali su iniziativa unilaterale del singolo comproprietario sono praticamente esclusi per cui il concetto di "manutenzione trascurata" va applicato con prudenza. L'esclusione dalla deducibilità di determinati interventi che potrebbero generare un'elevazione dello standard qualitativo dell'appartamento potrà intervenire indipendentemente dalla prassi Dumont attraverso l'applicazione della tradizionale distinzione tra costi di manutenzione (deducibili) e costi di miglioria (non deducibili) presenti nell'"Allegato". 3. Per il rinnovo dei due immobili di \_\_\_\_\_, appartenenti alla società in accomandita \_\_\_\_\_ sono stati sostenuti costi per complessivi fr. 1'867'055.-. Nella misura di fr. 126'700.- gli stessi ricorrenti riconoscono essersi trattato di costi di miglioria. A questo importo, l'autorità di tassazione ha aggiunto ulteriori spese per fr. 437'470.-, poi ridotte a fr. 113'300.- con il complemento alle osservazioni del 28 settembre 2020. Ha inoltre ripreso, in applicazione della prassi Dumont, l'importo di fr. 1'137'418.- per l'IFD (poi elevato a fr. 1'422'490.- con il complemento alle osservazioni) e di fr. 758'279.- per l'IC (poi elevato a fr. 948'326.- con il complemento). Ha infatti ritenuto che non fossero deducibili, in quanto riconducibili a manutenzione trascurata, gli interventi effettuati poco dopo l'acquisto degli immobili. A tale riguardo, il fisco ha tenuto conto del fatto che l'acquisto degli immobili era avvenuto in fasi successive. Fino al 2003, l'insorgente ne deteneva solo una quota del 12,7%. Nel 2004 aveva acquistato una ulteriore quota del 29,1% dagli eredi \_\_\_\_\_. Infine, con la liquidazione parziale della società in accomandita \_\_\_\_\_, avvenuta il 12 settembre 2006, aveva acquistato la totalità degli immobili. Di conseguenza, siccome l'applicazione della prassi Dumont per l'IFD concerne gli interventi dei primi cinque anni dall'acquisto, mentre per l'IC solo quelli dei primi due anni, la ripresa che interessa il

calcolo dell'IFD è nettamente più elevata. Ai fini del calcolo dell'imposta cantonale, la quota considerata di recente acquisto ammonta di conseguenza al 58,2%, mentre è dell'87,3% quella considerata per il calcolo dell'IFD. Una prima censura dei ricorrenti concerne proprio la determinazione del momento dell'acquisizione degli immobili. A loro avviso, con la liquidazione parziale della società in accomandita, che ha comportato l'attribuzione in proprietà esclusiva degli immobili litigiosi, non vi sarebbe stato l'acquisto di diritti reali, ma i soci sarebbero semplicemente stati indennizzati mediante proprietà fondiaria nella misura delle rispettive quote ideali nella società. Una seconda censura concerne invece l'adempimento dei presupposti per l'applicazione della prassi Dumont, segnatamente il fatto che la manutenzione degli immobili fosse stata trascurata. Un'ultima censura non concerne le spese di manutenzione degli immobili, bensì un'altra ripresa, relativa all'ammortamento di una partecipazione sociale, venduta con una perdita di fr. 190'000.-.

4. 4.1. L'art. 34 lett. d LIFD, che esclude la deduzione dal reddito imponibile delle spese d'acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali, si applica sia ai beni privati sia a quelli commerciali. Di conseguenza, anche l'art. 32 LIFD, che concerne la deduzione delle spese immobiliari, è a sua volta applicabile anche quando si tratta di immobili commerciali (Locher, Kommentar zum DBG, 2 a ed., vol. I, Basilea 2019, n. 44 ad art. 32 LIFD, p. 962, con riferimento alla sentenza del TF n. 2C\_1166/2016 e 2C\_1167/2016 del 4.10.2017 consid. 3). Per quanto concerne l'applicazione della prassi Dumont anche agli immobili commerciali, la stessa è stata ammessa dal Tribunale federale con una sentenza del 18 giugno 1982 (DTF 108 Ib 316).

4.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la prassi Dumont si applica in modo molto ampio, in linea di principio in ogni caso di acquisizione di un immobile da parte di un nuovo proprietario, non solo cioè in caso di vendita, ma anche di anticipo ereditario e di donazione (Merlino, in: Yersion/Noël [a cura di], Commentaire romand LIFD, 1 a ed., Basilea 2008, n. 137 ad art. 32 LIFD, p. 508). Un'eccezione all'applicazione della prassi Dumont è prevista per gli immobili ereditati. Con il decesso, gli eredi acquistano per legge l'universalità della successione (cfr. art. 560 cpv. 1 CC). Gli eredi subentrano pertanto nella situazione patrimoniale complessiva del defunto, cosicché le spese per mantenere un determinato valore patrimoniale hanno la stessa valenza che avrebbero avuto per il defunto. Con la divisione della successione, determinati beni vengono invece attribuiti in proprietà esclusiva a singoli coeredi. La traslazione dell'immobile al momento della divisione avviene, in questo caso, in via di successione individuale al valore che viene attribuito al bene in quel preciso momento (cfr. art. 617 cpv. 1 CC). Il coerede che lo acquista computandolo sulla sua quota ereditaria viene così a trovarsi in una posizione simile a quella del compratore, nella misura in cui ha acquisito un diritto esclusivo sulla proprietà che oltrepassa quello da lui vantato in qualità di membro della comunione ereditaria indivisa. Ne discende una duplice conseguenza: – nella misura (quotaparte) in cui il coerede vantava un diritto sul bene quale membro dell'indivisa, egli si trova nella medesima posizione del defunto; – nella misura in cui invece egli acquista le quote dei coeredi, la sua posizione è assimilabile a quella del compratore. Nel primo caso, le spese di riattazione hanno valenza di spese di manutenzione e sono quindi deducibili dal reddito lordo. Nel secondo invece hanno valenza di spese che incrementano il valore dell'immobile e non sono deducibili (cfr. ASA 50 p. 70 ss., cons. 2 a-b; inoltre la sentenza CDT n. 70 del 3 maggio 1993).

4.3. Nel caso in esame, al momento della liquidazione parziale della società in accomandita \_\_\_\_\_, il ricorrente deteneva una quota del 41,8%. La sua quota ideale di proprietà degli immobili corrispondeva pertanto a questa percentuale. Per effetto della liquidazione, ha dunque

acquisito dagli altri soci il rimanente 58,2% degli immobili che gli sono stati attribuiti in proprietà esclusiva. Come sostenuto dall'autorità fiscale, applicando per analogia la giurisprudenza del Tribunale federale che concerne lo scioglimento della comunione ereditaria, ne consegue che, nella misura in cui l'insorgente ha acquisito le quote degli altri soci, per diventare proprietario esclusivo degli immobili, la sua posizione è assimilabile a quella del compratore. Nello stesso senso si è pronunciato anche il Tribunale cantonale amministrativo del Canton Argovia, confrontato con il ricorso di un contribuente che era diventato proprietario esclusivo di un immobile, in seguito alla divisione in natura della comproprietà, che interessava due parti di un palazzo abitativo (sentenza del 17.6.1998, in AGVE 1998 p. 250).

4.4. 4.4.1. La stessa conclusione si estende anche all'imposta cantonale. Sebbene la giurisprudenza cantonale non si sia mai pronunciata sulla questione se lo scioglimento di una proprietà collettiva costituisca un nuovo acquisto ai fini dell'applicazione della prassi Dumont, il diritto ticinese ha tuttavia delle disposizioni che disciplinano questi negozi in relazione all'imposizione degli utili immobiliari.

4.4.2. Nella maggior parte dei Cantoni, in caso di divisione in natura di un bene in proprietà collettiva (proprietà comune o comproprietà), come nell'ambito di uno scioglimento di una società di persone, ai precedenti proprietari comuni viene attribuita una proprietà esclusiva in misura proporzionale alle rispettive quote della proprietà collettiva. In tal modo, si verifica un trasferimento di diritti di proprietà dalla proprietà comune alla proprietà esclusiva, cosa che deve essere qualificata come un'alienazione secondo il diritto civile, nonostante il fatto che, dal punto di vista economico, per il patrimonio del singolo proprietario comune, si tratta semplicemente di una ristrutturazione ( Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt , Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurigo 2021, § 6, n. 27, p. 99 s.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ed., Zurigo, 2021, § 216, n. 52, p. 2030 e giurisprudenza citata).

4.4.3. Fra i pochi Cantoni che adottano un diverso regime figura il Canton Ticino, che ha introdotto una disposizione speciale, che ammette il differimento dell'imposizione degli utili immobiliari in caso di scioglimento delle proprietà collettive, quando la divisione avviene in natura e senza conguaglio in denaro (art. 125 lett. c LT). In altre parole, l'imposizione dello scioglimento della proprietà collettiva è differita nel caso in cui vi sia una semplice Realteilung , senza cioè che vi sia il trasferimento di una parte eccedente la quota di un contraente, con conseguente versamento di un conguaglio in denaro o in altra forma ( 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. 86). Se, tuttavia, due persone sono comproprietarie di due distinti fondi, e stipulano un contratto mediante il quale permutano le quote di comproprietà in modo tale da diventare proprietarie esclusive ognuna di un immobile, la transazione deve essere imposta come una permuta, cioè come una doppia compravendita avente per oggetto le due quote di comproprietà dei fondi oggetto di permuta. Non può per contro essere invocato il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare, previsto dall'art. 125 lett. c LT, per il fatto che esso si riferisce esclusivamente agli scioglimenti di proprietà collettive che avvengono in natura, cioè in forma di divisione di un unico immobile fra i comproprietari (RDAT II-2000 n. 11t; RtiD I-2009 n. 11t; decisione CDT n. 80.2013.121 del 1° ottobre 2013, consid. 3.2; decisione CDT n. 80.2007.103 dell'8 settembre 2008, consid. 2.2).

4.4.4. Nel caso in esame, il ricorrente ha sì acquisito quote di proprietà esclusiva in misura corrispondente alla quota ideale che deteneva nella società liquidata. Se si considera tuttavia il singolo immobile, l'insorgente non ha acquistato una quota di proprietà corrispondente alla sua quota ideale. Nella misura in cui è divenuto

proprietario esclusivo degli immobili in discussione, ha infatti rinunciato a quote ideali che vantava su altri immobili. Fra i soci della società in accomandita liquidata sono pertanto intervenute permutate di quote di immobili. Anche dal punto di vista del diritto cantonale dell'imposizione degli utili immobiliari, non sarebbe stato ammesso un differimento dell'imposizione. Neppure per l'imposta cantonale, si può dunque ammettere una deroga all'applicazione della prassi Dumont. 4.5. Per il calcolo sia dell'imposta federale diretta sia dell'imposta cantonale, il fatto che l'autorità di tassazione abbia considerato, ai fini dell'applicazione della prassi Dumont, anche l'acquisizione delle quote immobiliari intervenuta in occasione della liquidazione della società in accomandita \_\_\_\_\_.

appare pertanto conforme al diritto applicabile. 5. 5.1. Per quanto concerne i presupposti per l'applicazione della prassi Dumont, si è già ricordato come il Tribunale federale abbia introdotto dei requisiti più restrittivi rispetto a quanto previsto dalla giurisprudenza precedente. Ha infatti ammesso che possano essere dedotte dal reddito lordo le spese di normale manutenzione degli immobili, a patto che siano adempiute cumulativamente le seguenti condizioni: · la manutenzione dell'immobile non deve essere stata trascurata; · a causa dei costi dei lavori di manutenzione non devono essere aumentati i redditi da affitti; · non deve essere stata intrapresa alcuna costruzione che comporti un impiego diverso; · l'attuale situazione di uso e contrattuale deve essere rimasta inalterata (DTF 123 II 218). In seguito alla sentenza citata, come indicato nel Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, che ha proposto di abrogare la prassi Dumont, i Cantoni hanno definito dei criteri per stabilire a quali condizioni un immobile si consideri trascurato. Da una consultazione delle autorità fiscali cantonali è risultato che i criteri adottati sono i seguenti: · l'immobile deve avere una certa età (15, 20 o 30 anni); · vi deve essere una sproporzione tra il costo dei lavori di riattazione e il prezzo di acquisizione o il valore ufficiale (cfr. Rapporto citato, in FF 2007 7201 p. 7206). Come pure è già stato ricordato, la Divisione delle contribuzioni ha a sua volta definito dei criteri schematici per delimitare il campo di applicazione della prassi Dumont. I primi due in particolare sono i seguenti: 1. se gli interventi di manutenzione riguardano un immobile che ha meno di 20 anni e lo stesso, al momento dell'acquisto era ancora al beneficio dell'abitabilità, la prassi Dumont è esclusa; 2. se l'immobile ha più di 20 anni e nei 2 anni che seguono l'acquisto vengono intrapresi lavori, l'applicazione della prassi Dumont è esclusa unicamente se i costi di manutenzione non superano complessivamente il 20% del prezzo di acquisto, a condizione che al momento dell'acquisto l'abitabilità dell'immobile fosse ancora data. 5.2. Il costo degli interventi attuati sugli immobili del ricorrente nel periodo fiscale 2007 ammonta a complessivi fr. 1'869'427.–. Nella misura di fr. 126'000.– lo stesso insorgente li ha qualificati costi di miglioria. Per il resto, ha invece ritenuto trattarsi di spese di manutenzione. Gli edifici sottoposti ai lavori litigiosi erano stati costruiti nel 1968. Al momento degli interventi, avevano pertanto quasi 40 anni. Nel contratto di liquidazione parziale della \_\_\_\_\_ del 12 settembre 2006, ai due immobili di \_\_\_\_\_, attribuiti in proprietà esclusiva al contribuente, è stato imputato un valore, rispettivamente, di fr. 2'500'000.– per l'uno e di fr. 3'442'000.– per il secondo. Il valore venale degli immobili ammontava dunque a fr. 5'942'000.–. Il 20% del valore degli immobili corrisponde pertanto a fr. 1'188'400.–. Già per questi due motivi, la decisione dell'autorità di tassazione, di ritenere che la manutenzione degli immobili fosse stata trascurata, appare giustificata. 5.3. Il ricorrente contesta che gli edifici fossero in uno stato di manutenzione trascurato, fondandosi su un'apposita presa di posizione dell'arch. \_\_\_\_\_, che già aveva allestito una stima degli stessi immobili nel 2003 e che era stato coinvolto nei lavori eseguiti.

L'architetto ha confermato al contribuente che lo scopo degli interventi non era di aumentare il valore degli oggetti, ma unicamente di adeguarli alle esigenze attuali. Ha poi escluso che sia intervenuto un cambio di destinazione e che i lavori eseguiti siano assimilabili ad una ricostruzione. A parte il fatto che le affermazioni dell'arch. \_\_\_\_\_ devono essere lette tenendo conto dei suoi legami con il ricorrente, le stesse non sono peraltro incompatibili con l'applicazione della prassi Dumont. Quest'ultima presuppone semplicemente che il nuovo proprietario abbia intrapreso lavori che hanno compensato una manutenzione trascurata negli anni precedenti e non anche che gli interventi abbiano comportato delle migliorie o un cambiamento di destinazione.

5.4. L'insorgente ha inoltre negato che, in seguito agli interventi in questione, siano aumentati i redditi degli immobili. L'Ufficio di tassazione ha relativizzato l'importanza di questo elemento. In effetti, non rientra neppure fra i criteri elaborati dalla Divisione delle contribuzioni né fra quelli enunciati dal Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale. In ogni caso, nel complemento alle osservazioni al ricorso del 28.9.2020, l'Ufficio giuridico sottolinea che, confrontando fra loro le pigioni pagate dagli inquilini nel mese di novembre del 2006 e quelle del dicembre 2008, si constata un incremento del 20%. Nella sua replica del 30.10.2020, l'insorgente non ha contestato questi dati, ma si è limitato a sostenere che l'adeguamento delle pigioni sarebbe dipeso dall'avvicendamento degli inquilini. Non si vede in quale misura il fatto che le pigioni più elevate siano pagate da inquilini nuovi dovrebbe opporsi alle conclusioni dell'autorità di tassazione.

5.5. La decisione dell'Ufficio di tassazione, di escludere la deduzione delle spese per il rinnovo degli immobili del ricorrente, nella misura in cui i lavori sono stati intrapresi nei primi due anni (per l'IC) e nei primi cinque anni (per l'IFD) dall'acquisto, si rivela legittima. Mentre per l'imposta cantonale la quota acquisita da considerare per l'applicazione della prassi Dumont corrisponde al 58,2%, per l'imposta federale diretta ammonta invece all'87,3%. Siccome per l'IFD sono determinanti i primi cinque anni dall'acquisto, deve infatti essere inclusa anche la quota degli immobili acquistata nel 2004.

5.6. 5.6.1. È peraltro controverso anche l'importo delle spese complessive, alle quali deve essere applicata la prassi Dumont. Una parte dei costi sono infatti stati esclusi del tutto, in quanto qualificati costi di miglioria. Mentre secondo il ricorrente si tratta di fr. 126'700.-, l'autorità di tassazione ha aggiunto ulteriori fr. 113'300.-. A tale riguardo, si deve segnalare che l'UT ha ridotto la ripresa per spese di miglioria, nel complemento alle osservazioni del 28 settembre 2020, da fr. 437'470.- a fr. 113'300.-. Essenzialmente, i costi riqualificati spese di miglioria sono rappresentati dal 20% delle spese per il rinnovo delle cucine e dal 10% dei lavori sussidiari alle stesse migliorie (preparazione del cantiere, pulizia, onorari dell'architetto).

5.6.2. Per quanto concerne le cucine, secondo la Circolare n. 7/2005 della Divisione delle contribuzioni, in caso di sostituzione di vecchie combinazioni, si considerano deducibili quali spese di manutenzione i 2/3 dei costi sostenuti, mentre 1/3 è qualificato miglioria. Ciò non vale tuttavia per gli elettrodomestici, i cui costi sono invece totalmente deducibili. Con la decisione impugnata, l'autorità di tassazione aveva dunque ripreso 1/3 delle spese per il rifacimento delle cucine. In seguito al ricorso, resasi conto che nei costi per le cucine erano inclusi anche quelli per gli elettrodomestici, ha ridotto la ripresa a 1/5. Nella sua replica del 30 ottobre 2020, il ricorrente si limita a censurare questa ripresa definendola "approssimativa". La stessa è invece stabilita coerentemente con i principi stabiliti dalla giurisprudenza e dalla prassi.

5.6.3. Lo stesso insorgente ha qualificato costi di miglioria quelli sostenuti per l'installazione delle lavastoviglie, precedentemente non presenti nelle cucine. Coerentemente con questa impostazione, l'UT ha ripreso anche le spese per il primo

allacciamento delle lavastoviglie (fr. 16'953.-). Anche in questo caso, a fronte della generica censura del contribuente, si giustifica la conferma della decisione impugnata.

5.6.4. L'autorità fiscale ha infine ripreso una quota del 10% delle spese dell'impresa di costruzione, delle spese di pulizia e degli onorari degli architetti. La ripresa è stata giustificata con il fatto che si tratta di lavori "sussidiari ai lavori di miglioria" ed è stata definita in base alla proporzione esistente tra i lavori di miglioria e i lavori complessivi. Le spese di progettazione, direzione lavori, costruzione e pulizia non possono effettivamente essere ricondotte esclusivamente alle opere qualificate come manutenzione. È pertanto giustificata la loro ripresa, in misura proporzionale rispetto alla quota dei costi di miglioria. Poiché anche in questo caso la contestazione del ricorrente si limita a lamentare una determinazione approssimativa della ripresa, senza confrontarsi con il merito della questione, il ricorso è respinto.

5.6.5. La ripresa di fr. 113'300.- per costi di miglioria, da sommare all'importo già indicato dall'insorgente, è pertanto giustificata.

II. Ripresa ammortamento titoli

6.1. Un'ultima censura concerne la ripresa di fr. 190'000.- per ammortamento titoli. Nel conto economico del 2007, la Peter \_\_\_\_\_ ha infatti registrato un ammortamento di fr. 190'000.-, giustificato dalla perdita subita con la vendita di una partecipazione nella \_\_\_\_\_ AG. Secondo l'UT, la perdita di valore della partecipazione era nota al contribuente già nel 2006, come risulta dall'estratto del deposito \_\_\_\_\_, che le attribuiva un valore di fr. 75'000.-. Nel periodo precedente avrebbe conseguentemente dovuto essere registrato almeno un accantonamento di fr. 125'000.-.

6.2. Secondo gli art. 67 cpv. 1 LT e 58 cpv. 1 LIFD, applicabili per analogia alle persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente e che tengono una contabilità in buona e debita forma (art. 17 cpv. 4 LT e 18 cpv. 3 LIFD), l'utile netto imponibile delle persone giuridiche è determinato in base al saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a ), a cui vengono in particolare aggiunti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese giustificate e riconosciute dall'uso commerciale, tra cui gli ammortamenti ed accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale (lett. b ) (cfr. sentenza TF 2C\_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1.).

6.3. Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile ( *Massgeblichkeitsprinzip* ), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (sentenza TF 2C\_520/2015 del 28 dicembre 2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in: *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss.). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: *StPS 24*, p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/Bortolotto , *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DGB*, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *Handkommentar zum DBG*, 3ª ediz., Zurigo 2016, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 883).

6.4. Secondo il principio di periodicità valido nel diritto fiscale svizzero, un'azienda deve essere tassata in un determinato anno fiscale sull'utile realizzato nel corrispondente periodo. I risultati dei differenti esercizi annuali non devono perciò venir compensati tra loro, aumentando o diminuendo quelli di un determinato periodo a favore o a carico di un altro.

Se si verifica una violazione di tale principio, va di conseguenza operata una correzione fiscale (sentenza TF 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24, p. 100, consid. 2.2; Locher, op. cit., n. 82 ad art. 58 LIFD, p. 275; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 20 ss. ad art. 58 LIFD, p. 890).

7. 7.1. Secondo gli articoli 26 cpv. 2 lett. a LT e 27 cpv. 2 lett. a LIFD, in caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili, quali spese aziendali e professionali giustificate, gli ammortamenti e gli accantonamenti. Gli ammortamenti sugli attivi, giustificati dall'uso commerciale, sono ammessi nella misura in cui sono stati contabilizzati o, in mancanza di contabilità commerciale, figurano in speciali tabelle di ammortamento (art. 27 cpv. 1 LT e 28 cpv. 1 LIFD). Sono inoltre ammessi, a carico del conto profitti e perdite, accantonamenti per i rischi di perdite su attivi del patrimonio circolante, segnatamente sulle merci e sui debitori (art. 28 cpv. 1 lett. b LT e 29 cpv. 1 lett. b LIFD).

7.2. A differenza degli ammortamenti, che corrispondono alla registrazione di una perdita di valore che si è verificata in modo definitivo sul patrimonio aziendale, l'accantonamento rappresenta una voce del passivo di bilancio, cioè una rettifica dell'attivo, contabilizzata per far fronte ad un rischio di perdita non ancora quantificabile con precisione e quindi a carattere provvisorio (Bernardoni/Bortolotto, op. cit., p. 152).

7.3. In applicazione dell'art. 960 cpv. 2 CO (nella versione in vigore fino al 31.12.2012), gli elementi dell'attivo non possono essere iscritti a bilancio per un valore superiore a quello che rappresentano per l'azienda alla data del bilancio. Per l'art. 960 a CO, in vigore del 1.1.2013, alla prima contabilizzazione gli attivi devono essere valutati al massimo al loro costo di acquisto o di produzione (cpv. 1), mentre nelle valutazioni successive, fatte salve le disposizioni concernenti singole categorie di attivi, il valore degli attivi non può essere superiore al loro costo di acquisto o di produzione (cpv. 2). In materia di valutazione degli attivi, uno dei principi più importanti è quello della prudenza (art. 662a cpv. 2 cifra 3 CO, in vigore fino al 31.12.2012; dal 1.1.2013: art. 958c cpv. 1 cifra 5 CO e art. 960 cpv. 2 CO). Ciò implica che, nel dubbio, i conti saranno presentati nella forma meno favorevole all'impresa, tenuto conto del margine d'incertezza e dei limiti legali entro i quali deve essere esercitato il potere di apprezzamento.

7.4. Per quanto concerne le partecipazioni, appartengono alla sostanza fissa (art. 665 a cpv. 1 CO, nella versione in vigore fino al 31.12.2012). Sottostanno pertanto agli stessi principi di valutazione che valgono per i rimanenti attivi fissi. Non possono di conseguenza essere valutati con un importo superiore al prezzo d'acquisto o di costo, da cui vanno dedotti gli ammortamenti necessari (art. 665 CO, nella versione in vigore fino al 31.12.2012). Secondo il principio del valore inferiore ("Niederstwertprinzip"), si deve tener conto di eventuali diminuzioni di valore ("Impairment") mediante correzioni di valore (sentenza del TF 2C\_1168/2013 e 2C\_1169/2013 del 30.6.2014 consid. 3.3). Il valore contabile delle partecipazioni deve dunque essere periodicamente verificato, per poter procedere tempestivamente alle correzioni di valore necessarie (sentenza del TF 2C\_1168/2013 e 2C\_1169/2013 del 30.6.2014 consid. 3.4, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza). In casi particolari, quando eventi negativi coinvolgono i beni della sostanza fissa, ad esempio per calo straordinario del prezzo di mercato di determinati prodotti, perdite straordinarie di valore di terreni e di partecipazioni azionarie, incendio o inondazione con copertura assicurativa insufficiente, perdita improvvisa di valore dal profilo tecnologico, possono essere ammessi dall'autorità fiscale ammortamenti straordinari nella misura in cui la perdita di valore è definitiva (Bernardoni / Bertolotto, op. cit., p. 150 s; Danon, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 27 ss. ad art. 62 LIFD).

8. 8.1. Nel caso in discussione, l'insorgente ha acquistato 10'000 azioni della

\_\_\_\_\_ AG, del valore nominale di 1 franco ciascuna, al prezzo di fr. 200'000.– nel corso del 2006. Le ha rivendute il 19 giugno 2007 al prezzo di fr. 10'000.–. Nel conto economico del 2007 della \_\_\_\_\_ ha registrato un accantonamento di fr. 190'000.–. Secondo l'autorità di tassazione, avrebbe invece dovuto registrare almeno un accantonamento di fr. 125'000.– nel conto economico del 2006, avendo già saputo alla fine del 2006 che il valore della partecipazione ammontava a fr. 75'000.–. 8.2. La dottrina ammette degli ammortamenti straordinari, nel caso in cui il contribuente ha trascurato di procedere a degli ammortamenti progressivi. Per analogia si procede in tale maniera nel caso in cui abbia omesso di procedere a delle correzioni di valore. Escludere in maniera generale il riconoscimento fiscale di un ammortamento straordinario in queste ipotesi, sarebbe contrario all'imposizione secondo la capacità contributiva, per il fatto che il contribuente si vedrebbe sistematicamente imposto su degli attivi che non corrispondono più al loro valore reale a bilancio (sentenza DTF 137 II 353 consid. 6.4.1.). Se il principio di un ammortamento unico deve essere ammesso, il suo riconoscimento può tuttavia, a dipendenza delle circostanze, rivelarsi contrario al principio di periodicità dell'imposta, che impone d'imputare ad un esercizio i proventi e le spese che gli sono correlati per poter determinare il relativo utile. Nel caso in cui bisogna procedere ad un ammortamento straordinario per recuperare degli ammortamenti ordinari oppure delle correzioni di valore che non sono state registrate in tempo utile, il principio di periodicità può trovarsi in conflitto con l'imposizione secondo la capacità contributiva (sentenza DTF 137 II 353 consid. 6.4.2.). Nel caso al centro della sentenza citata, il Tribunale federale ha ritenuto decisivo il fatto che l'ammortamento straordinario fosse stato registrato durante il periodo in cui il creditore doveva ammettere in buona fede che il debito fosse divenuto durevolmente irrecuperabile. Poiché, nel caso concreto, il contribuente aveva mantenuto la speranza di poter incassare i suoi crediti fino al momento dell'ammortamento straordinario, ne ha ammesso la deduzione (DTF 137 II 353 consid. 6.4.5). 8.3. Tornando alla fattispecie in discussione, è vero che il ricorrente era in condizione di procedere ad una correzione di valore, e pertanto alla registrazione di un accantonamento fiscale, nell'esercizio 2006, avendo avuto conoscenza della perdita di valore delle azioni. È anche vero tuttavia che la perdita intervenuta con la vendita della partecipazione, a metà dell'anno successivo, ha reso definitiva la svalutazione delle azioni. In queste circostanze, si può ammettere l'ammortamento straordinario nel conto economico del 2007. 9. Sia per l'imposta cantonale sia per l'imposta federale diretta il ricorso è accolto limitatamente alla ripresa dell'ammortamento dei titoli. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 20 maggio 2020 è riformata nel senso che, nel calcolo del reddito dell'attività lucrativa indipendente della \_\_\_\_\_, è stralciata la ripresa dell'ammortamento dei titoli. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 5'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 5'200.– sono a carico del ricorrente nella misura di quattro quinti (fr. 4'160.–). Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 500.– per ripetibili. 3. Contro il presen \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :