

TI_GERICHTE 80.2022.154 vom 27. Mai 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-05-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.154

FR: TI_GERICHTE 80.2022.154 du 27 mai 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.154 del 27 maggio 2022

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: costi di investimento, divieto di dedurre spese già dedotte dal reddito imponibile, decisione di tassazione con reddito negativo

Erwägungen

E. 1

7'862.10

7'862.00

-

E. 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).

E. 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).

E. 2

1'600.00

1'600.00

E. 2.1

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 e le tasse di allacciamento; · 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.

E. 2.2

Nella definizione dell'oggetto dell'imposta sugli utili immobiliari, i Cantoni sono tenuti ad osservare i limiti stabiliti dal diritto federale. In particolare, l'art. 12 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) prevede che siano imponibili gli utili da sostanza immobiliare conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata o di un fondo agricolo o silvicolo, nonché di parti dello stesso, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione, più le spese). Come sottolineato dalla giurisprudenza del Tribunale federale, nella nozione di "spese di investimento" secondo l'art. 12 cpv. 1 LAID rientrano il prezzo di acquisto o il valore di sostituzione più le spese. In queste ultime rientrano solo le spese di miglioria. Queste devono essere distinte dalle spese di manutenzione, che servono a mantenere il valore dell'immobile e che possono essere dedotte nell'ambito dell'imposta sul reddito secondo l'art. 9 cpv. 3 LAID. Pertanto, non si tratta di "costi di investimento" secondo l'art. 12 cpv. 1 LAID, nei casi in cui l'alienante ha sì sostenuto dei costi, ma questi non sono legati a un aumento di valore dell'immobile. Affinché i "costi di investimento" possano essere ammessi in deduzione nel calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, è necessario che si tratti di costi di miglioria effettivamente sostenuti dall'alienante. Di conseguenza, si applica il principio del computo dei costi effettivi ("Prinzip der effektiven Kostenrechnung"). Per la prova del fatto che tali costi siano stati effettivamente sostenuti, trattandosi di un fatto che diminuisce il debito fiscale, l'onere è a carico del contribuente (cfr. sentenza 2C_686/2021 del 18.11.2021 consid. 4.2.2 e giurisprudenza citata).

E. 2.3

L'art. 134 cpv. 2 LT esclude che possano essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile nell'ambito della tassazione ordinaria. La legge tributaria prevede infatti 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, nella versione in vigore fino al 31.12.2019). 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). È pertanto esclusa una doppia deduzione: gli importi che sono già stati considerati nel calcolo del reddito imponibile non possono venire nuovamente dedotti nel calcolo dell'imposta sull'utile immobiliare, e viceversa. Ammettere il contrario comporterebbe la violazione del principio costituzionale di imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost; cfr. le sentenze DTF 143 II 382 consid. 4.1.2.; 2C_674/2014 consid. 3.3; 2C_622/2011 consid. 4).

E. 3

4'020.00

-4'020.00

E. 3.1

Nella fattispecie, nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito l'Ufficio di tassazione aveva ammesso in deduzione spese di manutenzione nella misura di CHF 246'248.-, in modo tale che il reddito imponibile era negativo. Con la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, la contribuente ha fatto valere costi di miglioria per CHF 315'220.-. L'autorità di tassazione ne ha tuttavia dedotti solo CHF 70'220.-, argomentando che gli altri erano stati dedotti nell'ambito dell'imposta sul reddito, quali spese di manutenzione. Nel suo ricorso, la contribuente sostiene che almeno 2/3 delle spese complessive sarebbero costi di miglioria e che la decisione dell'autorità di tassazione la penalizzerebbe, in quanto le spese ammesse in deduzione dal reddito imponibile eccedono ampiamente i suoi redditi.

E. 3.2

e giurisprudenza citata).

E. 3.3

Nel caso in discussione, è la stessa ricorrente a riconoscere che, presentando la dichiarazione per l'imposta sul reddito, aveva chiesto in deduzione tutte le spese fino ad allora sostenute, non essendo "al corrente che vi fosse una differenza fra spese di manutenzione e spese di miglioria". L'autorità di tassazione ha ammesso in deduzione, quali spese di manutenzione, tutti i costi fatti valere (CHF 246'248.-). Ne è risultato un reddito negativo di CHF 125'972.-. In queste circostanze, la deduzione di tutte le spese in questione, nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, dovrebbe essere esclusa, anche se fra le spese in questione vi fossero costi di miglioria, erroneamente qualificati spese di manutenzione. Ci si domanda tuttavia se tale conclusione sia giustificata, se si tiene conto del fatto che, nel calcolo dell'imposta sul reddito, l'autorità di tassazione ha ammesso in deduzione tutte le spese fatte valere, verosimilmente senza procedere ad ulteriori accertamenti, essendo il loro ammontare nettamente superiore rispetto al reddito imponibile prima di tale deduzione.

E. 4

491.10

491.00

-

E. 4.1

Sulla base della documentazione presente agli atti, in particolare dal confronto fra la lista delle spese di manutenzione allegata alla dichiarazione d'imposta 2018 e quella delle spese di miglioria allegata alla dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, la ripartizione tra spese dedotte nell'ambito dell'imposta sul reddito e quelle ammesse in deduzione con la decisione impugnata si presenta come segue: Nome Società / Artigiano Spese TOT CHF
IC/IFD CHF TUI (Delta) CHF 1 _____ 7'862.10 7'862.00 - 2 _____ 1'600.00
1'600.00 3 _____ 0.00 4'020.00 -4'020.00

E. 4.2.1

Nonostante alcune marginali differenze, riconducibili a degli arrotondamenti e/o al mancato conteggio di alcuni importi, le cifre esposte nella tabella coincidono con i totali riportati dall'autorità nella decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari del 26.04.2022. Ciò induce ad una prima conclusione parziale: le spese che sono state qualificate costi di investimento, e come tali dedotte nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, corrispondono sostanzialmente a quelle che si sono aggiunte, a quelle già dedotte dal reddito imponibile, in seguito alla presentazione della dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari. Con una minima approssimazione, si può affermare che, da un lato, tutte le spese fatte valere con la dichiarazione per l'imposta sul reddito erano state qualificate spese di manutenzione e, dall'altro, tutte quelle aggiunte con la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari sono state qualificate costi di investimento. Questa ipotesi può essere verificata, procedendo all'analisi di alcune fatture, per stabilire se la qualifica intrapresa dall'autorità di tassazione corrisponda alla natura delle spese sostenute.

E. 4.2.2

Riga 1, Lavori da Piastrellista, _____ La fattura N° 019/18, del 20.03.2018, elenca - tra le altre - l'esecuzione dei seguenti lavori: “[...]”; 5. Posa delle Piastrella pavimento dei 3 Bagni; 6. Posa delle Piastrelle sulle pareti dei 3 Bagni e Cucina; [...]” Come indicato nella licenza edilizia del 07.09.2017 e nei piani edili allegati, la contribuente ha costruito un nuovo bagno al 1° piano, smontando e isolando il giardino d'inverno esterno, e al 2° piano con la creazione di nuove pareti divisorie. Inoltre, dalla documentazione fotografica allegata al ricorso, risulta che la precedente cucina è stata smantellata e ne è stata posata una nuova nel soggiorno. La creazione di nuovi bagni costituisce senza dubbio una miglioria. Secondo la Circolare n. 7/2020 di aprile 2020, relativa alle deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, alla cifra 6.1. vengono menzionati quali interventi di miglioria, deducibili dall'utile immobiliare, “l'ampliamento, inteso come aggiunta di nuovi elementi accessori o di parti abitative”, “l'inserimento di nuovi elementi costitutivi dell'immobile” e “lo smantellamento di parti esistenti di un edificio e la ricostruzione in altro luogo (es. cucina)”. L'autorità ha qualificato l'intera spesa di CHF 7'862.- come spesa di manutenzione. Le spese relative alla realizzazione dei due nuovi bagni e della cucina rappresentano per contro delle migliorie e sono deducibili dall'utile immobiliare. La qualifica intrapresa dall'UT non può pertanto essere condivisa.

E. 4.2.3

Riga 8, Sanitari e Riscaldamento, _____ SA La _____ SA ha “eseguito modifiche all'impianto sanitario e riscaldamento”. Dalla fattura del 05.06.2018 si rileva che sono stati eseguiti lavori in relazione alle seguenti opere: “formazione di 2 nuove sale da bagno”; “nuova cucina”; “rifacimento tubazione acqua calda con nuovo tubo per circolazione” e “formazione di 2 colonne di scarico condotte sino fuori tetto”. Anche in questo caso, è indubbio che, nella misura in cui si riferiscono alla creazione di nuovi bagni e di una nuova cucina, le spese per l'impianto sanitario costituiscano costi di miglioria. L'UT ha tuttavia qualificato tutte le spese (CHF 47'391.30) come spese di manutenzione, sebbene, nella fattura, siano chiaramente distinguibili diverse spese relative alla realizzazione dei nuovi bagni (cfr. pag. 2, “Bagno 1° piano”, “Bagno 2° Piano”). Ne consegue che almeno una parte dei costi va ammessa in deduzione all'utile immobiliare, poiché rappresenta un costo di miglioria e non di manutenzione.

E. 4.2.4

Riga 16, Impresa di costruzione _____ SA La _____ SA ha eseguito opere da capomastro. Dalla fattura del 07.06.2018 non è possibile definire con esattezza a quali lavori le spese siano riconducibili. Secondo quanto indicato dalla contribuente nel ricorso, per la realizzazione del bagno al 2° Piano è stato “necessario rompere uno dei grandi muri portanti per crearne la porta d’ingresso”. La descrizione fornita è compatibile con i piani tecnici allegati. Inol-tre la contribuente sostiene che “sono stati creati tre nuovi lucernari, una finestra e una porta finestra”. Anche in questo caso, nella misura in cui le opere da capomastro si riferiscono ai nuovi bagni, si tratta di costi di miglioria. L’UT ha qualificato la totalità delle spese (CHF 45'055.-) come spese di manutenzione, sebbene almeno una parte dei costi siano correlati alla creazione di nuovi spazi (due bagni) e nuove aperture non esistenti in precedenza. Tali spese sono quindi dei costi di miglioria e non di manutenzione (cfr. Circolare 7/2020, par. 6.1.)

E. 4.2.5

Riga 26, Impianti elettrici, _____ SA La _____ SA ha rinnovato l’impianto elettrico. Dalla fattura del 17.05.2018 risulta che sono stati eseguiti - tra gli altri - i seguenti lavori: - Bagno 1P CHF 790.00 - Bagno e studio 2P CHF 3'348.40 - Cucina CHF 2'502.55 - Citofono CHF 1'034.00 I costi relativi alla realizzazione dei nuovi bagni, della cucina e all’istallazione del citofono (precedentemente non esistente) sono delle spese di miglioria. L’UT ha ammesso la deduzione di soli CHF 1'272.- dall’utile immobiliare, mentre i restanti CHF 19'700.- sono stati dedotti dal reddito. A fronte di quanto sopra esposto la quantificazione delle spese di miglioria appare perlomeno opinabile.

E. 4.2.6

Riga 27, Opere da gessatore, _____ Sagl Dalla fattura di liquidazione del 17.05.2018 risulta che sono stati eseguiti lavori legati alla realizzazione delle pareti del (nuovo) bagno al 1° piano per un importo totale di CHF 6'935.- oltre IVA. L’UT ha qualificato tutte le spese (CHF 42'762.-) come spese di manutenzione, sebbene i costi relativi alla realizzazione del nuovo bagno rappresentino dei costi di miglioria, che possono essere dedotti dall’utile immobiliare.

E. 4.3

L’analisi delle fatture in questione conferma l’ipotesi che l’autorità di tassazione abbia proceduto alla qualifica delle spese fatte valere con le dichiarazioni d’imposta presentate dalla ricorrente, senza verificare analiticamente la natura delle opere compiute. Infatti, sebbene vi fossero degli interventi che presentavano senz’altro un carattere di miglioria, in particolare quelli riferiti alla creazione di nuovi bagni, il fisco ne ha ammesso la deduzione nell’ambito dell’imposta sul reddito e l’ha negata nel calcolo dell’imposta sugli utili immobiliari. D’altra parte, questa conclusione è supportata anche dalla constatazione che, con la decisione impugnata, sono state ammesse in deduzione, e pertanto considerate costi di investimento, spese che appaiono piuttosto qualificabili come spese di manutenzione. Si pensi solo alle opere da pittore, fatturate dall’impresa _____, qualificate interamente (CHF 27'111.-) costi di miglioria. Neppure è comprensibile perché l’onorario dello studio di architettura _____ (fr. 22'000.-) sia stato interamente considerato costo di miglioria. 5.

E. 5

31'960.00

21'540.00

10'420.00

E. 5.1

Ci si domanda, a questo punto, se la qualifica (spese di manutenzione o costi di miglioria) delle spese sostenute dalla ricorrente, che è stata intrapresa dall'autorità nell'ambito dell'imposta sul reddito, si debba considerare vincolante per la successiva decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. Si è già detto che, in sé, anche se la qualifica su cui si è basata la decisione in merito all'imposta sul reddito fosse errata, la giurisprudenza esclude che gli stessi costi possano essere nuovamente dedotti nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari. Nel caso in esame, la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito presentava tuttavia un reddito negativo.

E. 5.2

Se una persona abbia un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica di una decisione dipende dal dispositivo della decisione impugnata. Secondo l'art. 131 cpv. 1 LIFD (come pure secondo l'art. 205 cpv. 1 LT), l'autorità di tassazione fissa, nella decisione di tassazione, gli elementi imponibili (reddito imponibile, utile netto imponibile), l'aliquota e l'importo di imposta. Ne consegue che gli elementi imponibili, l'aliquota e l'importo dell'imposta costituiscono il dispositivo della decisione di tassazione (Margraf , Das Rechtsschutzinteresse in der Steuerverfahrenspraxis, RF 72/2017, p. 4). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un interesse degno di protezione non è dato quando gli elementi imponibili (reddito o sostanza, utile o capitale) sono stabiliti in zero franchi (sentenza del TF 2C_253/2014 e 2C_254/2014 dell'11.12.2014 consid.

E. 5.3

La giurisprudenza citata si applica anche alle decisioni di tassazione, con cui vengono accertate delle perdite. Secondo il Tribunale federale, solo gli elementi imponibili beneficiano della forza di cosa giudicata. Le argomentazioni, su cui il dispositivo è fondato, hanno unicamente la natura di motivazione. Le circostanze di fatto e di diritto, su cui la decisione di tassazione passata in giudicato è basata, possono pertanto essere valutate in modo diverso in un periodo fiscale successivo. Se un contribuente riceve una decisione di tassazione con un reddito nullo, con la conseguenza che non ha nessuna imposta da pagare, l'ammontare delle perdite che hanno condotto alla tassazione con un reddito nullo costituisce unicamente un motivo della decisione di tassazione, ragione per cui tale importo non beneficia della forza di cosa giudicata materiale. Ne consegue che, se un contribuente intende contestare l'ammontare delle perdite da riportare al periodo fiscale seguente, gli manca un interesse attuale degno di protezione (DTF 140 I 114 consid. 2.4. e giurisprudenza citata).

E. 5.4

Tornando al caso in esame, il reddito imponibile accertato con la decisione di tassazione relativa al periodo fiscale 2018 ammontava a zero franchi. In assenza di un interesse degno di protezione, la contribuente non avrebbe potuto presentare reclamo contro la decisione di tassazione. Ella era quindi impossibilitata a contestare la qualifica delle spese

(manutenzione o miglioria) effettuata dall'ufficio di tassazione nell'ambito della tassazione ordinaria. In base alla giurisprudenza del Tribunale federale, la decisione di tassazione per l'anno 2018 ha forza di cosa giudicata unicamente in relazione all'importo del reddito e della sostanza imponibile. Analogamente a quanto avviene per il calcolo delle perdite riportabili nel periodo fiscale successivo, anche la quantificazione esatta delle spese di manutenzione – e, di riflesso, dei costi di miglioria –, intrapresa dall'UT sulla base delle fatture inoltrate dalla contribuente con la dichiarazione d'imposta 2018 assume esclusivamente valore di motivazione e non ha forza di cosa giudicata. Ne consegue che la misura delle spese di manutenzione, che risulta dalla decisione di tassazione dell'imposta sul reddito, passata in giudicato, non è vincolante nell'ambito della procedura di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. Per questa ragione, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'UT, affinché si pronunci nuovamente sulle deduzioni litigiose.

E. 5.5

Nonostante quanto precede, rimane comunque il divieto di doppia deduzione. Sebbene ciò appaia improbabile, è chiaro che la somma dei costi già ammessi con la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito, limitatamente all'importo che ha condotto al raggiungimento del reddito nullo, e di quelli che saranno ammessi nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, non può eccedere il totale dei costi fatti valere dalla ricorrente (CHF 315'220.–). Qualora l'ammontare delle spese che saranno qualificate costi di miglioria dovesse assumere dimensioni particolarmente elevate, spetterà all'UT determinare l'importo massimo potenzialmente deducibile dall'utile immobiliare, per evitare una doppia deduzione. La ricorrente, da parte sua, dovrà fornire all'autorità indicazioni chiare e precise in merito agli interventi cui si riferiscono le singole fatture. Diverse fatture contengono infatti sia spese di manutenzione sia costi di miglioria. Se una fattura contiene molteplici voci, la contribuente dovrà collaborare nella determinazione di quali importi si riferiscano a interventi di manutenzione o di miglioria. In considerazione della ripartizione dell'onere della prova (v. supra, consid. 2.2 in fine), la mancata dimostrazione della destinazione delle spese, comporterà l'inammissibilità della deduzione. 6. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 27 maggio 2022 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adotti una nuova decisione, dopo aver proceduto alla qualifica delle spese fatte valere dalla ricorrente. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI). Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

E. 6

1'475.60

1'475.00

-

E. 7

1'703.00

1'557.00

146.00

E. 8

47'391.30

47'391.00

-

E. 9

747.30

747.00

E. 10

4'563.20

4'563.00

E. 11

3'640.30

3'640.00

-

E. 12

2'847.80

800.00

2'047.00

E. 13

1'190.25

1'190.00

E. 14

6'316.75

6'301.00

15.00

E. 15

5'121.00

4'800.00

321.00

E. 16

45'055.50

45'055.00

-

E. 17

26'735.55

26'735.00

-

E. 18

284.05

284.00

E. 19

4'800.00

4'800.00

-

E. 20

1'394.70

1'394.00

E. 21

127.00

127.00

E. 22

6'246.60

6'246.00

-

E. 23

479.35

479.00

E. 24

22'000.00

22'000.00

E. 25

342.00

342.00

E. 26

20'972.50

19'700.00

1'272.00

E. 27

42'762.10

42'762.00

-

E. 28

27'111.60

27'111.00

Totale

315'220.65

245'175.00

70'038.00

- municipio di .

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d■appello

Il presidente:Lasegretaria:

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