

TI_GERICHTE 80.2023.115 vom 26. April 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-04-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.115

FR: TI_GERICHTE 80.2023.115 du 26 avril 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.115 del 26 aprile 2023

Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, presentazione di documentazione completa da parte del contribuente, illegittima deduzione forfetaria del 30%, rinvio degli atti

Erwägungen

E. 1

Il ricorrente chiede la deduzione dal reddito imponibile delle spese relative ai lavori effettuati presso le unità abitative di cui al mapp. _____ ed ammontanti a complessivi CHF 106'734.-, dei quali, “ almeno il 60-70% ” sarebbero da considerarsi lavori di manutenzione e pertanto deducibili. In particolare, l'immobile, ereditato dai genitori ed edificato nel 1950, avrebbe necessitato di importanti interventi al fine di continuare a garantirne la locazione e quindi la redditività. Lavori che sono stati effettuati tra il 2019 ed il 2020, come da fatture allegate alla dichiarazione d'imposta 2020, senza che sia stata modificata “ né la struttura, né la metratura, né la volumetria, né la destinazione ”. Per l'insorgente, pertanto, dovrebbe essere dedotto dal reddito imponibile almeno l'importo di CHF 64'040.40 – pari al 60% dell'importo complessivo – a titolo di spese di manutenzione. Di diverso parere l'autorità fiscale, la quale ha ammesso in deduzione soltanto l'importo di CHF 36'538.-, corrispondente al 34.23% dei costi totali indicati dal contribuente, rimproverando al contribuente di non aver fornito, nonostante reiterate richieste in tal senso, indicazioni specifiche in merito a quali lavori possano essere considerati di manutenzione e quali di miglioria. Inoltre la quota considerata quale spese di manutenzione, pari a circa il 30% dei costi totali, sarebbe in linea, anzi leggermente superiore, con quella ammessa – e accettata dallo stesso contribuente – per il periodo fiscale precedente, per lavori sullo stesso immobile. Si tratta pertanto di verificare se l'autorità fiscale abbia valutato correttamente la fattispecie, escludendo la deduzione di gran parte delle spese sostenute.

E. 2.1

Secondo gli articoli 32 cpv. 2 LIFD, 9 cpv. 3 LAID e 31 cpv. 2 LT, il contribuente che possiede immobili privati può dedurre le spese di manutenzione, le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione, i premi d'assicurazione e le spese d'amministrazione da parte di terzi.

E. 2.2

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 (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). Esse vengono generalmente suddivise in tre distinte

categorie: · le spese di manutenzione in senso stretto (“Instandhaltungskosten” , “frais d’entretien courants”), ovvero le spese ricorrenti che tendono a garantire la funzionalità di un immobile (per esempio le piccole riparazioni; cfr. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3^a ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2^a ediz., Basilea 2017, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Basilea 2019, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954); · le spese di riparazione (“Instandstellungskosten” , “frais de remise en état”), ovvero le spese che intervengono a sc ad enze più lunghe e tendono a garantire la redditività di un immobile (per esempio il rinnovo di facciate; cfr. Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 41 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino , loc. cit; Locher , op. cit., Vol. I, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954); · le spese di sostituzione o modernizzazione (“Ersatzanschaffungskosten” , “coût de remplacement”): i primi due tipi di costi di manutenzione servono infatti a far sì che un oggetto mantenga quel valore che corrisponde alla sua durata di impiego residua; ma ogni oggetto ha una durata d’impiego limitata. Colui che se ne serve sarà pertanto costretto prima o poi a sostituire l’oggetto usato o a modernizzarlo. Se installazioni non più conformi alle esigenze moderne vengono sostituite, le relative spese sono nondimeno deducibili, a condizione che le nuove offrano più o meno lo stesso gr ad o di comodità di quello che offrivano le vecchie ai tempi in cui furono installate. Ciò si verifica, per esempio, quando apparecchi di cucina o bollitori difettosi o divenuti inutilizzabili vengono rimpiazzati con altri che svolgono la medesima funzione (sentenza CDT n. 80.96.170 del 27 gennaio 1997, in: RDAT II-1997 n. 4t).

E. 2.3

Ai fini della determinazione del reddito imponibile non possono invece essere dedotte le spese di investimento, segnatamente di miglioria di beni patrimoniali (cfr. art. 34 lett. d LIFD e art. 33 lett. d LT). La distinzione tra spese di manutenzione e spese di miglioria non sempre è facilmente praticabile, poiché vi sono spese che, effettuate allo scopo di salvaguardare o ripristinare il valore dell’immobile, ne aumentano nel contempo il comfort. Viceversa, vi sono spese volute per incrementare il valore dell’immobile che servono in parte a salvaguardare o mantenere quello iniziale. Per ovviare a queste difficoltà, la prassi della Divisione delle contribuzioni suole in questi casi operare una suddivisione della spesa totale, espressa in frazioni, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (cfr. Circolare 7/2023, applicabile anche al periodo fiscale litigioso). Fanno eccezione unicamente gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell’ambiente (art. 32 cpv. 2 LIFD e art. 31 cpv. 2 LT; versione in vigore nel periodo fiscale litigioso), nei quali rientrano tutti i provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili (art. 5 dell’Ordinanza sui costi di immobili). Simili interventi – per esplicita volontà del legislatore – vanno sempre assimilati alle spese di manutenzione, anche se contribuiscono a incrementare il valore dell’immobile (decisioni del TF n. 2C_727/2012 e 2C_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318).

E. 2.4

Per quanto concerne l’onere della prova, in ambito fiscale vale 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). Secondo giurisprudenza, la prova delle spese sostenute a tale titolo avviene di regola

mediante presentazione di fatture quietanzate o di altri documenti giustificativi (sentenza TF 2C_1186/2016 del 24 aprile 2017 consid. 4.3 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 3.1

Nel caso in esame il ricorrente ha prodotto tutte le fatture relative ai costi sostenuti, oltre alle licenze edilizie, alle planimetrie delle due unità abitative ed alle fotografie raffiguranti il risultato delle lavorazioni effettuate, a cui è seguita la locazione dei due appartamenti. Quanto alla qualificazione degli interventi effettuati quali lavori di manutenzione o di miglioria, il contribuente dapprima, in sede di reclamo, ha chiesto la deduzione di tutte le spese indicate nella dichiarazione d'imposta, per poi riconoscere che alcuni lavori possono essere considerati investimenti, ma quantificando comunque le opere di manutenzione almeno nel 60% del totale delle spese sostenute. Nonostante le richieste in tal senso dell'UT, non ha tuttavia specificato nel dettaglio quali interventi assurgerebbero a suo avviso ad investimento e quali a semplice manutenzione, limitandosi all'indicazione della percentuale sopra riportata.

E. 3.2

Come ha peraltro ricordato la stessa autorità di tassazione nelle osservazioni del 5/6 giugno 2023, il diritto tributario impone un esame analitico delle diverse attività edificatorie, riferite alle singole componenti e installazioni dell'immobile (Merlino, op. cit., n. 44 ad art. 32 LIFD, p. 681 s.). Sotto il profilo economico, le singole parti costitutive rappresentano infatti delle unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita ed un proprio valore d'uso (Locher, op. cit., 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 garantire l'effettiva deduzione di tutte le spese di manutenzione sostenute, siano esse 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 componenti, impedendo in tal modo la deduzione di costi indissolubilmente legati al conseguimento di proventi della sostanza immobiliare, in chiaro contrasto con lo stesso principio di capacità contributiva (Zwahlen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, p. 46).

E. 3.3

Fornita tutta la documentazione necessaria, spetta dunque all'autorità fiscale valutare la singola attività edificatoria e qualificarla come miglioria o manutenzione. Infatti, se la fattispecie in quanto tale è chiara, ma si tratta di procedere alla valutazione (giuridica) dei fatti, si è confrontati con una questione di diritto. Nel caso in esame, la questione litigiosa è la qualifica delle spese sostenute dal ricorrente quali costi di miglioria o spese di manutenzione ed è pertanto una questione di diritto (sentenza del TF 2C_63/2010 del 6 luglio 2010 consid. 2.2 e giurisprudenza citata). Compete pertanto all'autorità fiscale la qualifica in questione. Nel caso sub iudice, invece, tale verifica non è stata fatta. Il tassatore si è limitato dapprima a stabilire, secondo una stima forfaitaria, che solo il 30% circa dei lavori effettuati poteva essere considerato come manutenzione, ritenuto anche che tale stima sarebbe "in linea" con quella fatta nella tassazione del periodo fiscale precedente, la cui decisione è cresciuta in giudicato non essendo stata impugnata dal contribuente. Neppure dopo le contestazioni del contribuente l'UT ha proceduto all'esame analitico delle singole

fatture prodotte, limitandosi, per contro, a chiedere al contribuente di qualificare lui i diversi interventi. Soluzione tuttavia non compatibile con il diritto applicabile.

E. 3.4

In queste circostanze, la decisione impugnata deve essere annullata e gli atti devono essere rinviati all'autorità di tassazione, perché adotti una nuova decisione, dopo aver proceduto alla verifica della documentazione prodotta e alla conseguente qualifica dei costi sostenuti dal ricorrente.

E. 4

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione del 26 aprile 2023 è annullata e gli atti sono rinviati all'RS 1, perché adotti una nuova decisione, dopo aver proceduto alla verifica della documentazione prodotta e alla conseguente qualifica dei costi sostenuti dal ricorrente. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il cancelliere:

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