

TI_GERICHTE 80.2023.165 vom 12. Juli 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-07-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.165

FR: TI_GERICHTE 80.2023.165 du 12 juillet 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.165 del 12 luglio 2023

Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, abbonamento per servizio di revisione di un impianto, deduzione 50% se copre anche pezzi di ricambio e riparazioni, rinuncia a reformatio in peius

Erwägungen

E. 12

luglio 2023, l'RS 1 respingeva il reclamo, confermando la decisione di prima istanza e specificando: - Abbonamento semestrale per l'ascensore, LIFT _____, viene concesso nella maniera del 50%, secondo Circolare N. 7/2023 CHF 457.00 - Riparazione guasto, LIFT _____, concesso al 100%, CHF 273.00 + CHF 46.00 CHF 319.00 - Consumo per lift, _____, non deducibile, in quanto si tratta di un consumo di elettricità, tale costo rientra quale gestione corrente CHF - Caldaia, _____, concesso al 100% CHF 645.00 - Verniciatura balconi, _____, concesso al 100% CHF 2'500.00 - Ass. stabile, _____, concesso al 100%, CHF 1'480.00 - 1 per mille taxa immobiliare CHF 256.00 Totale spese di manutenzione deducibili CHF 5'657.00 E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 e RI 2 postulano in via principale il riconoscimento della deduzione delle spese per l'intero abbonamento di manutenzione dell'ascensore (fr. 914.10) e del " maggior consumo di elettricità provocato dal funzionamento dello stesso " (fr. 717.■). In via subordinata, qualora non fosse accolta la detrazione per l'elettricità, chiedono che sia almeno riconosciuto l'intero importo dell'abbonamento annuo per la manutenzione dell'ascensore. Ribadendo quanto già scritto nel reclamo, gli insorgenti fanno notare che negli anni fiscali precedenti " (dal 1989 in poi) " la deduzione per l'abbonamento di manutenzione del lift era sempre stata accordata al 100% e che la Circolare 7/2023 " (o meglio [...] 07/2020 applicabile al caso in esame) " non fornisce " alcuna indicazione al riguardo ". Sottolineano altresì che " l' uso inevitabile e necessario dell'ascensore comporta un considerevole consumo di energia elettrica, indicato dai tecnici interpellati in almeno 3-4'000 kWh annui " e confermato anche dall'importo della fattura AIL, se paragonato a quello medio di una famiglia di due persone in una casa unifamiliare. Sostengono che, vista l'" eccezionalità " della situazione, " si giustifica [...] la detrazione di questi costi (così come è ammesso per la gestione di immobili locati a terzi) empiricamente calcolati in CHF 717.■ ". A loro dire, senza tali costi, il valore dell'immobile non sarebbe mantenuto perché " in assenza del lift e relativi costi d'utilizzo, lo stabile diverrebbe di per sé inabitabile, perdendo quasi tutto il suo valore, tanto che quello di stima andrebbe altrimenti ben più che dimezzato ". F. Nelle sue osservazioni al ricorso del 31 luglio 2023, l'RS 1 ribadisce che " il concetto di spesa di manutenzione e spesa di gestione è rimasta immutata negli anni. Le spese di gestione, quindi compresi i consumi, sono considerati spese di gestione non deducibili in caso di valore locativo, non

sono previste eccezioni. La circolare sulle spese di manutenzione 7/2023 prevede la deducibilità al 50% degli abbonamenti che co [m] prendono una quota di manutenzione deducibile (in genere l'abbonamento comprende una quota di gestione con i controlli annuali e una quota di manutenzione avendo coperto l'intervento [in] caso di guasto), nella circolare precedente questa deduzione era esclusa e considerata completamente non deducibile. Nel caso in esame è quindi palese la deducibilità della sola quota di abbonamento considerata come « manutenzione » ovvero il 50% della quota, l'altro 50% come i consumi elettrici sono spese di gestione non deducibili". G. Il 7 agosto 2023, gli insorgenti replicano alle osservazioni dell'autorità di tassazione, sottolineando che non sono in discussione le definizioni rispettivamente di "spese di manutenzione" e di "spese di gestione", come pure non contestano che i consumi elettrici rientrino di norma tra le spese di gestione. Tuttavia, affermano che l'immobile di loro proprietà " presenta vere e assolute «unicità » ", già evidenziate in sede di reclamo e di ricorso: non ammettere la deduzione richiesta comporterebbe di fatto l'inabitabilità dell'immobile. Ribadiscono che, " al di là dell'esistenza di circolari ad uso prettamente interno ", la deduzione è " sempre [stata] totalmente ammessa ". Diritto 1. 1.1. Secondo gli articoli 32 cpv. 2 LIFD 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. 1.2. 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], Commentaire romand, LIFD, 2^a ediz., Basilea 2017, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , op. cit., n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954); · le spese di riparazione ("Instandstellungskosten" , " frais de remise en état"), ovvero le spese che intervengono a scadenze 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 , loc. cit.); · 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 grado 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). 1.3. L'Amministrazione federale delle contribuzioni ne ha concretizzato l'applicazione nell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili della sostanza privata nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sui costi di immobili [RS 642.116]), mentre

la Divisione delle contribuzioni ne ha specificato l'applicazione nella Circolare n. 7/2023 del 1° aprile 2023. Per rispondere al quesito posto dai ricorrenti riguardo all'applicazione della Circolare DDC n. 7/2023 al caso di specie, si ricorda che in considerazione della sua natura giuridica di ordinanza amministrativa, una circolare si applica immediatamente a tutti i casi ancora aperti, a meno che essa stessa non preveda un regime transitorio (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Art. 102-222 DBG, Basilea 2015, n. 35 ad art. 102 LIFD, p. 65). La Circolare DDC n. 7/2023 specifica chiaramente che "annulla e sostituisce" la Circolare DDC no. 7/2020 (v. n. 17, p. 17), senza prevedere alcun regime transitorio. Diversamente da quanto sostenuto dai ricorrenti, l'applicazione della Circolare DDC n. 7/2023 da parte dell'autorità di tassazione è corretta.

1.4. Ai fini della determinazione del reddito imponibile, nel caso di immobili che il contribuente ha a disposizione per uso proprio (abitazione primaria o secondaria), dalle spese di manutenzione ai sensi dell'art. 31 cpv. 2 LT (art. 32 cpv. 2 LIFD per l'imposta federale diretta) devono essere distinte le spese di gestione, considerate delle spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia (art. 33 lett. e LT; art. 34 lett. e LIFD) e pertanto non deducibili. In altre parole, dal valore locativo non possono essere dedotti i cosiddetti costi di gestione come per esempio le spese per l'acqua potabile e industriale, spese per le revisioni periodiche di impianti, spese per la disinfezione e disinfestazione, spese di fognatura, ritiro spazzatura e depurazione, illuminazione e pulizia scale e vani comuni, manutenzione corrente del giardino, costi di riscaldamento, servizio di portineria e custodia, sgombero neve, spese d'elettricità, spese d'acqua, d'acquisto di prodotti chimici, di pulizia filtri e vasca delle piscine, ecc. (v. Circ. DDC 7/2023, n. 3.3., p. 5 s.; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 76 e n. 102 ad art. 32 LIFD, p. 608 s. e p. 612).

2. 2.1. Con il loro ricorso, i coniugi RI 1 chiedono in via principale il riconoscimento della deduzione delle spese per l'intero abbonamento di manutenzione dell'ascensore (fr. 914.10) e del "maggior consumo di elettricità provocato dal funzionamento dello stesso" (fr. 717.■); in via subordinata, qualora non fosse accolta la detrazione per l'elettricità, chiedono che sia riconosciuto almeno l'intero importo dell'abbonamento annuo per la manutenzione dell'ascensore (fr. 457.■ * 2 = fr. 914.■). Secondo l'autorità di tassazione, le spese per l'abbonamento di manutenzione dell'ascensore costituirebbero per metà spese di gestione, come tali non deducibili dal valore locativo in caso di uso proprio dell'immobile, e le spese per l'elettricità costi per il mantenimento personale, non deducibili.

2.2. Fintantoché è stata in vigore la Circolare no. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni, le spese per gli abbonamenti per servizio revisione impianti, in particolare quelle relative all'ascensore, erano qualificate come spese di gestione, come tali non deducibili. Del resto, anche secondo la giurisprudenza, il costo dell'abbonamento per il servizio dell'ascensore, che si riferisce al controllo periodico dell'impianto, rientra fra le tipiche spese accessorie secondo l'art. 257 a CO e non può essere qualificato come spesa di manutenzione (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2011.15 del 30 novembre 2012).

2.3. Secondo la Circolare no. 7/2023, sono da considerarsi spese di gestione, non deducibili, i costi sostenuti per gli abbonamenti di servizio revisione impianti, accennando in particolare all'ascensore (v. n. 3.3, p. 5). Sono tuttavia ammessi in deduzione, in ragione del 50% quali spese di manutenzione, gli abbonamenti che hanno una componente di manutenzione (ad esempio gli abbonamenti per l'ascensore che coprono i costi relativi alla manutenzione [v. n. 3.3, p. 6]). La modifica della prassi dell'autorità fiscale ticinese, che viene incontro ai proprietari che dichiarano il valore locativo, è compatibile con il diritto della locazione. Non rientrano infatti fra i costi accessori, che possono essere posti a carico dell'inquilino, le spese di riparazione e sostituzione e per

lavori importanti, che servono alla conservazione della cosa. Di conseguenza, nel caso dei costi per gli abbonamenti di servizio, si giustifica una distinzione: se questi coprono i costi delle ispezioni periodiche e i costi di manutenzione minori derivanti dall'uso della cosa, si può ancora ritenere che le spese siano legate all'uso e quindi qualificabili come costi accessori. Se, invece, l'abbonamento copre anche i costi per i pezzi di ricambio e per le riparazioni più importanti, queste spese si riferiscono alla manutenzione della cosa (Hulliger/Heinrich, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Vertragsverhältnisse Teil 1: Innominatkontrakte, Kauf, Tausch, Schenkung, Miete, Leihe, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 10 ad artt. 257-257 c CO, p. 363). Se dunque l'abbonamento copre anche i costi per l'acquisto di pezzi di ricambio e per riparazioni di una certa importanza, si ritiene che nel relativo costo annuale vi sia una componente che si qualifica spesa di manutenzione, che è stimata nella misura del 50%.

2.4. Ora, dalla documentazione versata agli atti si evince che l'abbonamento concluso dai ricorrenti con la _____ SA è un abbonamento ordinario che comprende 4 visite all'anno ed è costato fr. 424.36 per i primi sei mesi del periodo fiscale litigioso. Dall'incarto a disposizione dell'autorità giudicante emerge pure che durante un servizio di manutenzione è stata sostituita una lampadina per fr. 42.50, mentre durante un servizio di riparazione il materiale sostituito ammontava a fr. 144.■ (guarnizione) e la sostituzione è avvenuta tramite delibera straordinaria. Inoltre, per questa riparazione la _____ ha fatturato anche fr. 109.■ per la manodopera. Non si tratta quindi di un abbonamento con una componente di manutenzione, in quanto non ne copre i relativi costi. L'RS 1 è stato finanche troppo generoso ammettendo in deduzione la metà dell'abbonamento annuale dell'ascensore in ragione di fr. 457.■. In tali circostanze, la Camera di diritto tributario dovrebbe procedere ad una reformatio in peius della decisione impugnata. Tuttavia, considerata l'esigua differenza tra gli importi in discussione e per economia di giudizio, vi rinuncia.

2.5. Infine, per quanto riguarda l'elettricità consumata dal suddetto ascensore, il relativo costo non può essere dedotto dal valore locativo, in quanto si tratta – come ammesso dagli stessi ricorrenti nella loro replica ■ di una spesa per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia (art. 33 lett. e LT; art. 34 lett. e LIFD) e non di un costo di manutenzione ai sensi degli articoli 32 cpv. 2 LIFD e 31 cpv. 2 LT. Le considerazioni proposte dai contribuenti in merito alla pretesa eccezionalità della situazione non giustificano una conclusione diversa.

3. 3.1. I ricorrenti argomentano infine che l'autorità di tassazione “ ha sempre riconosciuto la detrazione per l'abbonamento di manutenzione lift al 100% ”, ciò che vorrebbero facesse anche per il periodo fiscale 2022.

3.2. Le imposte sul reddito e sulla sostanza sono fissate e riscosse per ogni periodo fiscale (art. 50 cpv. 1 LT; art. 40 cpv. 2 LIFD). Il periodo fiscale corrisponde all'anno civile (art. 50 cpv. 2 LT; art. 40 cpv. 1 LIFD). Di conseguenza, ogni anno civile rappresenta un periodo fiscale e per ogni anno civile è eseguita una tassazione (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 1 ad art. 40 LIFD, p. 776).

3.3. Per quanto concerne la circostanza, addotta dagli insorgenti, secondo cui le deduzioni negate dalla decisione impugnata sarebbero state ammesse nelle decisioni di tassazione degli anni precedenti, va tenuto presente che l'autorità fiscale non è vincolata dalle decisioni adottate in quei periodi fiscali. Si ricorda che la costante giurisprudenza del Tribunale federale ha escluso che un ricorrente possa pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.). In effetti, il diritto tributario è marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l'autorità di

tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (cfr. sentenza TF n. 2C_260/2008 del 6 agosto 2008, in: RtiD I-2009 n. 20t consid. 4.2; sentenza n. 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in: RtiD II-2005 n. 10t consid. 6.3; sentenza n. 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: Rdat II-2003 n. 15t consid. 5.3; sentenza n. 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793 consid. 2). 3.4. Nel caso in disamina, l'autorità fiscale non è quindi vincolata dalle decisioni prese nei periodi fiscali precedenti. L'operato dell'RS 1, che ha esaminato le spese effettive richieste in deduzione, merita pertanto di essere tutelato. 4. Di conseguenza, il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 300.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di fr. 500.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di _____, per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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