

# TI\_GERICHTE 80.2023.257 vom 13. Juni 2024

TI Tribunale d'appello, 2024-06-13, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2023.257](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.257)

FR: TI\_GERICHTE 80.2023.257 du 13 juin 2024

IT: TI\_GERICHTE 80.2023.257 del 13 giugno 2024

## Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, spese condominiali, solo spese per riparazione e rinnovo, non spese per il mantenimento personale, onere della prova

## Erwägungen

### E. 30

agosto 2023 l'RS 1 ha notificato alla contribuente le tassazioni IC/IFD relative ai periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022, nelle quali ha ammesso in deduzione le spese di manutenzione limitatamente a CHF 24'992.- per il 2020 ed a CHF 31'559.- per il 2021, con la seguente motivazione: Deduzione effettiva concessa solamente se giustificata, documentata e nei limiti stabiliti dalle vigenti norme (cucina e bagno ammessi in ragione di 2/3). Spese per acqua, fognatura, illuminazione, manutenzione giardino, riscaldamento, portineria, sgombero neve ecc. non deducibili salvo presentazione del conteggio delle spese accessorie assunte dagli inquilini. Con riferimento al periodo d'imposta 2022 l'UT ha ammesso in deduzione l'importo forfettario di CHF 2'275.- così motivando: Deduzione ammessa nella misura del 10% per immobili sino a 10 anni e del 20% per immobili con più di 10 anni. Spese per acqua, fognatura, illuminazione, manutenzione giardino, riscaldamento, portineria, sgombero neve ecc. non deducibili salvo presentazione del conteggio delle spese accessorie assunte dagli inquilini. C. Avverso tali decisioni la contribuente ha interposto reclamo con scritto del 13 settembre 2024, richiamando la Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni ed allegando le foto relative agli interventi effettuati nel bagno e nella cucina, entrambi risalenti al 1969. A mente della contribuente, “ secondo l'allegato 5.2.7, nel bagno è detraibile il 100% della spesa completa per la “sostituzione della vasca da bagno, con adeguamenti alle nuove tecniche” , mentre per il mobiletto blu del bagno sarebbe stato deducibile l'importo di CHF 500.- in quanto “ sostituzione di combinazioni fisse esistenti ”. Sempre secondo l'Allegato 5.2.7, sarebbero stati deducibili nella misura del 100% i costi per il rinnovo della cucina, “ perché la cucina nel 1969 corrispondeva ad una marca tedesca, che sicuramente non corrisponde più allo spirito odierno in termini di energia. Inoltre in Svizzera non esistono elettrodomestici che si adattino alla vecchia cucina ”. La contribuente avrebbe anche “ fatto sostituire a (sue) spese tutte le tubature dell'acqua al piano superiore e al piano inferiore del vicino (bagno e cucina) ”. Quanto, invece, alle spese per l'acqua, le fognature e l'illuminazione, non avrebbe potuto presentare le relative ricevute a causa del fatto che l'amministrazione condominiale non le avrebbe mai fornite nonostante reiterate richieste in tal senso. La contribuente ha contestato inoltre la rettifica del valore delle quote della \_\_\_\_\_ GmbH da lei detenute. D. Con decisioni del 1° novembre 2023 l'UT ha parzialmente accolto il reclamo. Relativamente al 2020, ha concesso in deduzione integralmente “ le spese di manutenzione come da richiesta per il bagno e la cucina ”, mentre non ha

riconosciuto le spese di gestione ritenuto che era stato imposto il valore locativo dell'immobile. Per il 2020, pertanto, le spese di manutenzione ammesse ammontavano a CHF 36'658.-. Con riferimento al 2021, l'autorità fiscale, con identica motivazione, ha ammesso in deduzione spese di manutenzione per CHF 46'692.-. Anche per il periodo 2022 non è stata riconosciuta la deduzione delle spese di gestione ed è stata quindi confermata la deduzione forfettaria delle spese di manutenzione, mentre il valore della quota sociale è stato corretto come da richiesta della contribuente, con conseguente azzeramento della sostanza imponibile complessiva. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 argomenta che, per quel che concerne la deduzione delle spese di gestione, il punto 3.3 della Circolare n. 7/2023 sarebbe stato "male interpretato" dall'autorità fiscale e chiede che sia applicato anche il punto 9 della citata Circolare, che stabilirebbe "che il fondo di rinnovo e le spese comunitarie sono detraibili". Ragion per cui chiede la rettifica delle tre decisioni adottate dall'ufficio fiscale con conseguente deduzione completa anche dei costi di gestione dell'immobile, con riferimento ai quali ha prodotto le relative fatture trasmesse nel frattempo dall'amministrazione condominiale. F. Con osservazioni del 28 novembre 2023 l'UT ha chiesto la conferma delle decisioni ricorse, considerato che i dati presentati non erano "chiari e conformi", avendo la contribuente presentato la dichiarazione d'imposta in lingua tedesca su moduli ufficiali del Canton San Gallo, ciò che avrebbe imposto all'autorità fiscale un "lavoro non indifferente" per definire i valori corretti. Quanto alle decisioni adottate, l'UT si è così espresso: ... in sede di reclamo sono state concesse le spese che rientrano nel conto "7511 Liegenschaftsunterhalt" e ritenendo la voce "7516 Verwaltungsaufwand" non deducibile senza particolari verifiche ulteriori, solo in occasione dell'allestimento delle presenti osservazioni è risultato chiaro che il bilancio presentato è allestito dalla contribuente e non è di conseguenza un documento sul quale è possibile allestire una decisione corretta. In effetti il fondo di rinnovo è da aggiungere alle spese deducibili, non invece possibile né con i dati presentati (neanche in sede di ricorso) definire chiaramente altre spese deducibili non avendo un dettaglio delle spese di gestione relative agli anni 2020, 2021 e 2022 G. In data 4 marzo 2024 la ricorrente ha replicato a quanto osservato dall'UT, rilevando di avere prodotto tutta la documentazione necessaria a sostegno della propria posizione e sostenendo che non sarebbe a lei contestabile la circostanza che il Canton Ticino non si sia dotato di strumenti di traduzione dei moduli di compilazione della dichiarazione d'imposta nelle lingue ufficiali, ragion per cui non ha potuto procedere alla compilazione online non comprendendo la lingua italiana. Diritto 1 . Dopo che l'autorità di tassazione, con la decisione impugnata, ha ammesso in deduzione tutte le spese per il rinnovo dell'appartamento della ricorrente, resta litigiosa solo la deducibilità delle spese condominiali, nella misura di CHF 3'320.75 nel 2020, CHF 2'644.10 nel 2021 e CHF 3'319.50 nel 2022. L'insorgente le ritiene deducibili, in quanto si tratterebbe di spese per "il fondo di rinnovo e spese comunitarie". Di diverso avviso l'autorità fiscale, secondo cui si tratterebbe di spese di gestione, come tali non deducibili dal valore locativo dell'abitazione. 2. 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. 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<sup>a</sup> ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2<sup>a</sup> 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 scadezze 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 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).

2.3. Nel caso di immobili occupati dallo stesso proprietario, sono deducibili solo le spese di manutenzione che sono direttamente collegate al valore locativo (imponibile). Analogamente alla distinzione tra canone di locazione e spese accessorie, nel caso in cui un immobile sia ceduto in locazione a terzi, solo le spese di manutenzione che il proprietario stesso deve sostenere per cedere in locazione il suo immobile a terzi costituiscono spese di manutenzione deducibili in caso di uso personale. In definitiva, si tratta delle spese sostenute dal contribuente per la riparazione o il rinnovo che non determinano un aumento del valore dell’immobile, che rappresentano spese e non investimenti (cfr. art. 1 cpv. 1 lett. a cifra 1 dell’Ordinanza dell’AFC del 24 agosto 1992 concernente i costi deducibili di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta [RS 642.116.2]). L’art. 1 cpv. 1 dell’Ordinanza contiene un elenco esemplificativo di costi di manutenzione deducibili. Non possono invece essere dedotti altri costi e spese, in particolare le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia e le spese d’acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali; (art. 34 lett. a e d LIFD). Le spese per il mantenimento privato del contribuente rappresentano spese di consumo o di utilizzazione del reddito e in linea di principio includono le spese accessorie alla pigione, come le spese per l’acqua corrente e il riscaldamento (cfr. art. 1 al. 2 lett. c Ordinanza AFC citata). Per quanto riguarda i costi di cui all’art. 34 lett. d LIFD, si tratta di spese di investimento immobiliare il cui effetto è quello di incrementare il valore dell’immobile. L’art. 1 al. 2 dell’Ordinanza AFC citata contiene un elenco di spese di manutenzione che non sono deducibili (sentenza TF 2C\_434/2017 del 4 aprile 2018 consid. 4.2, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

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).

3. 3.1. Con le dichiarazioni d'imposta, la contribuente aveva documentato le spese condominiali sostenute unicamente presentando la scheda contabile "Konto: \_\_\_\_\_ Verwaltungsaufwand", dalla quale risultavano dei versamenti al Condominio \_\_\_\_\_. Un'altra scheda contabile ("Konto: \_\_\_\_\_ Liegenschaftsunterhalt") conteneva i versamenti al fondo di rinnovo del condominio. Con il ricorso, ha prodotto le fatture inviate dall'amministrazione condominiale in relazione alle spese condominiali e ai suoi versamenti nel fondo di rinnovo e una dichiarazione dell'amministratore condominiale in merito agli importi pagati nel 2022. e".

3.2. Nel caso della proprietà per piani (PPP), i costi per la manutenzione dell'immobile sono sopportati da persone diverse a seconda che si tratti di parti dello stabile che sono riservate all'uso esclusivo di singoli condomini oppure di parti comuni. Le spese per riparazioni e per la manutenzione delle parti di uso esclusivo gravano direttamente sul singolo comproprietario (articoli 712 a e 712 b CC); quelle che invece riguardano parti ed impianti comuni (per esempio il rinnovo della facciata o del tetto, i lavori all'impianto di riscaldamento ecc.) sono di solito finanziate mediante versamenti annuali al cosiddetto fondo di rinnovazione (art. 712 m cpv. 1 cifra 5 CC). I versamenti al fondo di rinnovamento rientrano, di regola, nel novero dei costi di manutenzione deducibili dal reddito (valore locativo, affitto), purché siano irrevocabilmente sottratti ai condomini e possano essere impiegati solo per futuri costi di manutenzione, vale a dire di riparazione e di rinnovo (Agner/Jung/Steinmann, op. cit., n. 6 ad art. 32 LIFD, p. 121; CDT n. 80.97.86 dell'8 ottobre 1997 consid. 5.6.2.; inoltre Circolare n. 7/2010 cit., cifra 2.1). Per quanto concerne l'imposta federale diretta, è la stessa ordinanza dell'AFC sui costi di immobili ad affermare che sono deducibili quali spese di manutenzione i versamenti al fondo di riparazione o di rinnovazione di una comunione di comproprietari, fintanto che detti mezzi sono impiegati esclusivamente per coprire i costi di manutenzione degli impianti in comune (art. 1 cpv. 1 lett. a cifra 2).

3.3. Nel caso che ci riguarda, dalla documentazione agli atti si evince che i versamenti nel fondo di rinnovo ammontano a CHF 780.- per ciascun periodo d'imposta contestato e sono peraltro stati interamente dedotti dall'autorità fiscale. Si tratta peraltro dei costi considerati nella scheda contabile "\_\_\_\_\_ Liegenschaftsunterhalt", allegata alla dichiarazione d'imposta della contribuente. Per quanto concerne invece le spese condominiali in senso stretto, per verificare se e in quale misura le stesse includano anche spese per la riparazione o il rinnovo, la ricorrente avrebbe dovuto produrre una distinta delle stesse. Come precedentemente ricordato, infatti, nel caso di immobili occupati dallo stesso proprietario, sono deducibili solo le spese di manutenzione che sono direttamente collegate al valore locativo e non anche quelle che, in caso di locazione, sarebbero qualificate spese accessorie (v. supra, consid. 2.3). In mancanza di un dettaglio delle spese condominiali, si deve presumere che le stesse includano in misura largamente prevalente spese per il mantenimento privato della contribuente, quali spese di riscaldamento, acqua, illuminazione e pulizia delle parti comuni ecc. In considerazione della ripartizione dell'onere della prova (v. supra, consid. 2.4), sarebbe spettata alla ricorrente la prova dell'esistenza di costi deducibili fra le spese condominiali da lei pagate. In queste circostanze, è ineccepibile la decisione dell'autorità di tassazione, che, per i periodi fiscali 2020 e 2021, ha ammesso in deduzione, oltre alle spese sostenute per il rinnovo dell'appartamento dell'insorgente, solo i versamenti da lei effettuati nel fondo di

rinnovo. Per quanto concerne il periodo fiscale 2022, nel quale non vi erano costi legati al rinnovo dell'appartamento della contribuente, il fisco cantonale non si è limitato a concedere la deduzione dell'importo versato nel fondo di rinnovo, ma ha riconosciuto la deduzione forfettaria (CHF 2'275.-), venendo in tal modo incontro alla ricorrente. 3.4. Va ancora rilevato che, contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, la decisione adottata dall'autorità di tassazione è conforme anche alle indicazioni contenute nella Circolare n. 7/2023 della Divisione delle contribuzioni. Il punto 9 della Circolare n. 7/2023 stabilisce che: Nel caso della proprietà per piani (PPP), i costi per la manutenzione dell'immobile sono sopportati da persone diverse a seconda che si tratti di parti dello stabile che sono riservate all'uso esclusivo di singoli condòmini oppure di parti comuni. Le spese per riparazioni e per la manutenzione delle parti di uso esclusivo gravano direttamente sul singolo comproprietario (artt. 712a e 712b CC). Mentre le spese che riguardano le parti ed impianti comuni (ad es. rinnovo della facciata o del tetto, lavori all'impianto di riscaldamento, ecc.) sono di solito finanziate mediante versamenti annuali al fondo di rinnovamento (art. 712m cpv. 1 cifra 5 CC). Tali versamenti rientrano, di regola, nei costi di manutenzione deducibili dal reddito (valore locativo, affitto), purché: siano irrevocabilmente sottratti ai condomini e possano essere impiegati solo per futuri costi di manutenzione, ovvero costi di riparazione e di rinnovo e non anche per interventi di miglioria. Come è evidente, la Divisione delle contribuzioni ha ripreso la giurisprudenza in materia di deduzione dei versamenti nel fondo di rinnovo della PPP. Il passaggio della Circolare citato non si pronuncia per contro in merito alle altre spese condominiali. In merito alla deducibilità delle spese di gestione, invece, la Circolare 7/2023 si pronuncia alla cifra 3.3, laddove afferma che, se l'immobile è destinato all'abitazione primaria o secondaria del contribuente, quindi imposto in base al valore locativo, le spese di gestione non sono deducibili poiché costituiscono spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia. Ne consegue che, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, anche la prassi della Divisione delle contribuzioni esclude la deduzione delle spese di gestione, nei casi in cui il contribuente è imposto sul valore locativo della propria abitazione. Questo è il caso dell'insorgente. 4. Le decisioni su reclamo del 1° novembre 2023 meritano pertanto tutela ed il ricorso è conseguentemente respinto. Visto l'esito, la tassa di giustizia e le spese di procedura sono a carico della ricorrente, soccombente. 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. 600.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.- per un totale di fr. 680.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il present 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.