

# TI\_GERICHTE 80.2023.34 vom 17. Januar 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-01-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2023.34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.34)

FR: TI\_GERICHTE 80.2023.34 du 17 janvier 2023

IT: TI\_GERICHTE 80.2023.34 del 17 gennaio 2023

## Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, delimitazione rispetto a costi di miglioria, spese miste, sostituzione di cucina preesistente con una di uguale valore e qualità, solo manutenzione, illegalità della circolare della Divisione delle contribuzioni

## Erwägungen

### E. 1.1

Secondo l'art. 32 cpv. 2 prima frase LIFD, 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. Per l'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD il Dipartimento federale delle finanze stabilisce in quale misura gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente possono essere assimilati alle spese di manutenzione. L'art. 9 cpv. 3 LAID ha pressoché l'identico tenore dell'art. 32 cpv. 2 LIFD. Per quanto concerne gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, precisa che i Cantoni possono prevedere deduzioni per la protezione dell'ambiente, per provvedimenti di risparmio energetico e per la cura di monumenti storici. L'art. 9 cpv. 3 lett. a LAID indica che il Dipartimento federale delle finanze determina in collaborazione con i Cantoni quali investimenti destinati al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente possono essere assimilati alle spese di manutenzione. Analoga disposizione esiste a livello cantonale. L'art. 31 cpv. 2 LT ha lo stesso tenore dell'art. 32 cpv. 2 prima frase LIFD. Per l'art. 32 cpv.

### E. 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. 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); · 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); · 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 (p. es. sentenza CDT n. 80.96.170 del 27 gennaio 1997, in: RDAT II-1997 n. 4t).

### **E. 1.3**

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 frazione, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (cfr. Circolare n. 7/2020 dell'aprile 2020, in vigore dal 1.1.2020). Fanno eccezione unicamente gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente (art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD e art. 31 cpv. 2 bis LT), nei quali rientrano tutti i provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili (art. 1 dell'Ordinanza del 9 marzo 2018 concernente la deduzione dei costi di immobili della sostanza privata nel quadro dell'imposta federale diretta [RS 642.116]). Simili interventi – per esplicita volontà del legislatore – vanno sempre assimilati alle spese di manutenzione, anche se contribuiscono ad incrementare il valore dell'immobile (sentenza TF n. 2C\_727/2012 e 2C\_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318). In sintesi, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale tutte le spese che migliorano la situazione di un immobile provocano un aumento del valore di quest'ultimo. In base ad un approccio funzionale, il fattore decisivo è stabilire se l'immobile ha subito un miglioramento qualitativo e quindi un aumento di valore a seguito dell'intervento (sentenze TF 2C\_450/2020 del 15.9.2020 consid. 4.1.; 2C\_1166/2016 e 2C\_1167/2016 del 4.10.2017 consid. 2; 2C\_251/2016 del 30.12.2016 consid. 3.2.; sentenze 2C\_558/2016 e 2C\_559/2016 del 24.10.2017 consid. 2).

### **E. 1.4**

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'imposta federale diretta e dal Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT). La deduzione complessiva ammonta: · al 10% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo, se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima; · al 20% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni (cfr. art. 2 cpv. 1 del Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art. 5 cpv. 2 dell'Ordinanza sui costi di immobili).

### **E. 2**

bis LT gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente come pure le spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione sono assimilati alle spese di manutenzione nella misura stabilita per l'imposta federale.

### **E. 2.1**

Nel caso in esame, è controversa la misura della deduzione delle spese sostenute dalla ricorrente per la sostituzione della cucina in un appartamento di sua proprietà. Basandosi sulla Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni, l'autorità di tassazione ha ammesso in deduzione i 2/3 della spesa. La ricorrente sostiene per contro che l'intero esborso si riferirebbe a spese di manutenzione deducibili.

### **E. 2.2**

Come già ricordato, le leggi federale e cantonale distinguono fra spese di manutenzione, deducibili dal reddito imponibile, e spese di miglioria, non deducibili. Rientrano fra i costi di manutenzione anche quelli sostenuti per acquisti sostitutivi, cioè per interventi con i quali impianti obsoleti come cucine, impianti sanitari ecc. vengono sostituiti con attrezzature e impianti moderni (Locher, Kommentar DBG, vol. I, 2 a ed., Basilea 2019, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 955; v. anche la sentenza del TF 2C\_465/2021 del 16.3.2022 consid. 5.1, in RF 77/2022 p. 573). I costi per acquisti sostitutivi sono deducibili a condizione che le installazioni obsolete vengano rimpiazzate da impianti attuali ed equivalenti, che offrono lo stesso grado di comfort. I lavori devono comunque essere necessari per far sì che l'immobile continui ad essere ceduto in locazione o utilizzato (Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, Berna 2020, n. 196, p. 104). Per delimitare fra loro manutenzione e miglioria ci si basa su criteri tecnico-oggettivi. Termine di paragone non è pertanto il valore dell'immobile nel suo complesso, bensì il valore dell'installazione che concretamente è oggetto della manutenzione o della sostituzione (Locher, op. cit., n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 955; Komor, op. cit., n. 199, p. 107). Se vengono intraprese ristrutturazioni su edifici esistenti, può accadere che un costo comprenda una quota di manutenzione e una di miglioria (c.d. carattere misto). È allora deducibile dal reddito solo la parte che assume la natura di spesa di manutenzione. I costi sostenuti devono allora essere suddivisi in quota deducibile e quota di miglioria. La componente dell'edificio che è stata sostituita o rinnovata deve essere esaminata individualmente, per stabilire se il suo valore sia aumentato o se offra una qualità superiore o un migliore comfort rispetto alla componente sostituita o rinnovata. Per determinare quali siano la quota di manutenzione e quella di miglioria si procede perlopiù ad una stima (Komor, op. cit., n. 202, p. 109). Una deduzione solo parziale è ammessa nel caso in cui la sostituzione di un impianto è associata a un miglioramento qualitativo del comfort, ad esempio se un impianto di riscaldamento a carbone è sostituito da uno a gasolio, che riduce i costi e migliora il comfort abitativo, o se pavimenti in moquette sono rimpiazzati da pavimenti in parquet o marmo (Merlino, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, n. 74 ad art. 32 LIFD, p. 691). Come risulta anche dalla giurisprudenza del Tribunale federale, per stabilire se la sostituzione di una cucina e di sanitari come pure se la posa di un parquet abbiano comportato una miglioria o costituiscano invece semplice manutenzione, si deve procedere ad un confronto fra il valore e lo standard qualitativo delle installazioni precedenti e di quelle nuove (sentenza 2C\_674/2014 dell'11.2.2015 consid. 4).

### **E. 2.3**

Se si esamina la prassi delle autorità fiscali cantonali, in relazione al rifacimento delle cucine, si constata che si conforma ai criteri appena evocati. La misura della deduzione dipende cioè dal confronto fra la qualità e il valore della cucina sostituita e di quella sostitutiva. Il promemoria del fisco del Canton Berna, per esempio, prevede che, in caso di riparazione o sostituzione equivalente, l'intera spesa sia deducibile quale costo di

manutenzione; se invece la cucina sostitutiva presenta una qualità superiore (p. es. inox e pietra naturale al posto di plastica e resina sintetica), allora è ammessa solo la deduzione nella misura di 2/3 (Promemoria n. 5, Persone fisiche, a partire dal 2022, cifra 5, p. 5). Anche nel Canton Zurigo, se una cucina viene riparata o sostituita con una di uguale valore, la deduzione è piena; se invece la sostituzione implica un miglioramento del comfort, allora sono deducibili solo i 2/3 della spesa (Zürcher Steuerbuch, N. 30.3, Promemoria del 26.3.2021, catalogo allegato, cifra 4.3). Nel Canton Friburgo viene ammessa la deduzione dell'intera spesa se si procede alla riparazione o alla sostituzione con una cucina di valore e qualità uguale, mentre la deduzione è dei 2/3 se il valore e la qualità sono superiori e di 1/2 se gli apparecchi e il comfort sono superiori (Promemoria della Direzione delle finanze, novembre 2018, catalogo allegato, cifra 5.1). Nel Canton Argovia, se vengono sostituite solo le antine o se la nuova cucina presenta uno standard qualitativo e un comfort uguale, la deduzione è del 100%; se qualità e comfort sono superiori, la deduzione è del 67% (Promemoria dell'Ufficio di tassazione cantonale del 30.9.2001, tabella allegata, p. 42). Il St. Galler Steuerbuch (StB 44 n. 3, cifra 2.2) distingue fra opere da piastrellista e infissi. Per le prime, prevede la deduzione nella misura del 100% se vengono eseguite nell'ambito di un rinnovo e dell'80% se si tratta della prima posa con il risanamento di una cucina o se viene posato un piano di lavoro in granito in occasione del rinnovo. Per i secondi, la posa di infissi in legno in una cucina più semplice comporta una deduzione dell'80% dei costi, mentre la sostituzione di una cucina componibile una deduzione del 100%. Se invece gli infissi vengono posati in seguito a una trasformazione con sventramento dell'edificio, tutti i costi sono di miglioria. Il Luzerner Steuerbuch (LU StB, vol. I, § 39 n. 4, cifra 6.5.1), da parte sua, considera costi di miglioria quelli per la posa di una cucina non preesistente, mentre considera tutti costi di manutenzione quelli per la riparazione o la sostituzione di una cucina preesistente. Ammette una deduzione dei 2/3 dei costi se si tratta di un ammodernamento nell'ambito di una trasformazione globale. Citando giurisprudenza delle autorità giudiziarie cantonali, il fisco lucernese sottolinea anche che, in caso di acquisto di impianti e apparecchi fissi, spesso a causa dell'evoluzione della tecnica ne consegue un miglioramento del comfort e delle prestazioni. Data l'impossibilità di trovare sul mercato oggetti sostitutivi equivalenti, queste migliorie non si considerano tuttavia costi di investimento e si rinuncia pertanto a procedere ad una delimitazione fra costi di manutenzione e costi di miglioria (LU StB, vol. I, § 39 n. 4, cifra 1.2).

#### **E. 2.4**

Sia la giurisprudenza sia la prassi delle autorità cantonali si fondano dunque sulla necessità, imposta dal diritto federale, di distinguere fra loro spese di manutenzione e spese di miglioria. La delimitazione viene intrapresa in base a criteri tecnico-oggettivi, considerando la singola installazione che viene riparata o sostituita e non il valore dell'immobile in quanto tale. Se l'intervento comporta un aumento di valore, in particolar modo perché le nuove installazioni presentano un valore e uno standard qualitativo superiore rispetto a quelle precedenti, viene ammessa una deduzione parziale, in base ad una stima della quota della spesa che costituisce costo di miglioria. Dalla panoramica delle prassi delle autorità fiscali dei Cantoni risulta, in particolare, che la sostituzione di cucine esistenti viene considerata interamente manutenzione, a meno che non vi sia un salto di qualità, per esempio nella scelta dei materiali (viene menzionato in diversi casi il piano di lavoro in granito). In questa prospettiva, la prassi delle autorità fiscali ticinesi non appare del tutto conforme alle indicazioni che precedono. La già citata Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni prevede che, in caso di "sostituzione di combinazioni fisse (cucine

americane)” sia sempre ammessa la deduzione del 67%, mentre il rimanente 33% si considera migliona. Una deduzione integrale è ammessa solo per la “sostituzione di elettrodomestici fissi già presenti nella combinazione sostituita” (Circolare 7/2020, p. 19). La prassi ticinese si fonda dunque sul presupposto che la sostituzione di una cucina preesistente con una nuova implichi in ogni caso una quota di migliona. Una simile presunzione non è tuttavia compatibile con il diritto in vigore.

### **E. 2.5**

Tornando alla fattispecie in esame, la ricorrente aveva chiesto in deduzione spese di manutenzione per complessivi fr. 17'995.–, senza allegare alcun giustificativo. Fra i costi si distinguevano, per il loro ammontare, quelli relativi alla “nuova cucina”, per complessivi fr. 11'500.–. Senza acquisire alcun documento, l'Ufficio di tassazione ne ha ammessi in deduzione i due terzi. In seguito al reclamo della contribuente, che chiedeva la deduzione dell'intero costo per la sostituzione della cucina, l'autorità di tassazione le ha chiesto fra l'altro di produrre la relativa documentazione. Il 27 dicembre 2022 la reclamante ha trasmesso all'autorità di tassazione le fatture di tutti i costi immobiliari, compresa quella della \_\_\_\_\_ Sagl di \_\_\_\_\_, per la fornitura e il montaggio di “un arredo cucina, mobili ditta Lube tipo B04 Clover Bridge, colore rosso toscano lucido”, facendo riferimento alla conferma d'ordine del 16.11.2021. Vista la documentazione presentata, l'Ufficio di tassazione ha confermato la deduzione limitata ai due terzi, facendo riferimento, nella decisione impugnata, a “prassi e giurisprudenza”, secondo cui un terzo del costo sarebbe “da intendere come migliona patrimoniale (deducibile eventualmente come costo di investimento in caso di vendita)”. Solo nelle osservazioni al ricorso l'autorità fiscale giustifica la deduzione parziale della spesa sostenuta con il fatto che “la fattura riferita a questo esborso... è generica (non dettagliata)”, con la conseguenza che la contribuente non si sarebbe conformata alle regole sull'onere della prova.

### **E. 2.6**

In applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493). Quando si deve intraprendere una stima per delimitare fra loro costi di migliona e di manutenzione, spetta al contribuente il compito di sottoporre al fisco i necessari elementi. In particolare, deve fornire informazioni più precise sui lavori eseguiti e sulle condizioni prima e dopo l'intervento. Se non lo fa, non è possibile procedere ad una stima, con la conseguenza che le spese in questione possono essere completamente ignorate o stimate in base all'apprezzamento dell'autorità (Komor, op. cit., n. 200, p. 107 s.). Il fatto che dopo l'esecuzione dei lavori il proprietario abbia aumentato il canone di locazione non implica per ciò stesso che si tratti di lavori di migliona, anche se può costituire un indizio in tal senso (Komor, op. cit., n. 201, p. 108). Vi sono anche autorità fiscali cantonali che hanno predisposto appositi formulari per far valere le spese di manutenzione, proponendo una ripartizione dei costi in base ai criteri noti. Ai formulari devono essere allegati fatture e scontrini, la descrizione dettagliata dei lavori (in caso di lavori importanti), piani e fotografie per distinguere lo stato prima e dopo i lavori (in caso di trasformazione, ampliamento, cambio di destinazione) (cfr. Promemoria della Direzione delle finanze del Canton Friburgo, novembre 2018, n. 1).

## **E. 2.7**

Ora, è vero che la documentazione prodotta in relazione alle spese litigiose è scarsa. La ricorrente ha tuttavia ribadito ripetutamente di aver intrapreso i lavori in questione solo allo scopo di garantire la redditività degli appartamenti ceduti in locazione. Ha anche indicato di aver acquistato e riattato l'immobile negli anni 1983/84, sicché lavori di rinnovo erano divenuti necessari. Il costo della cucina non è poi tale da far ritenere che la qualità sia superiore rispetto a quella della cucina preesistente. Dalla descrizione sulla fattura si può escludere che siano stati impiegati materiali di particolare pregio. La deduzione del 100% dei costi sostenuti (fr. 11'500.–) può dunque essere ammessa, senza che si rendano necessari ulteriori accertamenti.

## **E. 3.1**

L'insorgente contesta anche la parziale deduzione della tassa di canalizzazione, versata al Comune di \_\_\_\_\_. La tassa d'uso per il 2020, emessa il 17 maggio 2021, ammonta a fr. 1'097.85. Nella misura di fr. 93.– è calcolata sul valore di stima dei fabbricati; per il resto, sul consumo. Nel suo ricorso, la contribuente ne ha chiesto la deduzione, argomentando che la tassa di canalizzazione è a suo carico, in base ai contratti di locazione. Come già ricordato, l'Ufficio di tassazione l'ha invitata a produrre i contratti di locazione e i giustificativi delle spese. Ricevuta la documentazione, ha accolto parzialmente il ricorso, ammettendo in deduzione “parte della tassa di canalizzazione (quella relativa al consumo effettivo)... in quanto le pigioni indicate sono comprensive delle spese accessorie” ed escludendo invece “la parte riferita al valore di stima”.

## **E. 3.2**

Le spese di gestione di un immobile (in particolare, quelle per la pulizia, l'illuminazione ed il riscaldamento delle parti comuni di uno stabile e quelle per l'acqua potabile e la raccolta dei rifiuti) costituiscono spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia e possono essere dedotte dal reddito, eccezionalmente, alla condizione che gravino un contribuente che a sua volta le trasferisce su una o più persone per cui costituiscono costi di mantenimento effettivi, come si verifica nel caso del proprietario che cede in locazione un immobile e riceve quale corrispettivo la pigione oltre all'indennizzo per i costi accessori, ma non quando è il proprietario ad abitare la propria casa, nel quale caso i costi che verrebbero traslati sugli inquilini non sono di solito compresi nel calcolo del valore locativo ed il contribuente che abita la propria casa non ha pertanto il diritto alla deduzione degli stessi (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2002.200 del 20 gennaio 2003 in re K. e giurisprudenza e dottrina citate; inoltre la sentenza del Tribunale federale del 15 luglio 2005, n. 2A.683/2004, in ASA 77 p. 161 = StE 2006 B 25.6 n. 53 = RDAF 2005 II 502 consid. 2.5).

## **E. 3.3**

Esaminati i contratti di locazione, l'autorità fiscale ha ritenuto deducibile la tassa di canalizzazione, in quanto “le pigioni incassate sono comprensive delle spese accessorie”. Ha tuttavia distinto fra le due componenti della tassa in questione, cioè fra la tassa base e la tassa sul consumo. Pronunciandosi in particolare sulla deducibilità delle tasse per la depurazione delle acque, per l'energia elettrica e per lo smaltimento dei rifiuti, il Tribunale federale ha escluso che sia giustificata una distinzione fra tassa di base e tassa per il consumo. Secondo l'Alta Corte, è il legislatore stesso che, optando per una deduzione complessiva delle spese di manutenzione degli immobili (cfr., per l'imposta federale diretta, l'art. 32 cpv. 4 LIFD), ha manifestato di preferire un approccio forfetario. Anche se la

fatturazione propone una separazione delle tasse di base da quelle per il consumo, ai fini della deduzione fiscale si procede invece ad una valutazione uniforme. Il fatto che, dal punto di vista del diritto della locazione, tali tasse possano essere messe a carico degli inquilini è stato considerato un ulteriore indizio del loro carattere di spese di mantenimento (sentenza 2A.683/2004 del 15.07.2005, in ASA 77 p. 161 = StE 2006 B 25.6 n. 53 = RDAF 2005 II 502, consid. 3).

#### **E. 3.4**

Ne consegue che, se nel caso concreto l'Ufficio di tassazione ha ammesso che la tassa di canalizzazione sia deducibile quale spesa di gestione, in quanto non traslata sugli inquilini, la deduzione deve estendersi anche alla tassa base di fr. 93.-. II. Liberalità a enti di pubblica utilità

#### **E. 4.1**

La ricorrente censura infine anche la mancata deduzione dei versamenti da lei considerati liberalità a enti di pubblica utilità. Nella sua dichiarazione d'imposta aveva fatto valere liberalità per complessivi fr. 1'585.-. L'autorità di tassazione ha ammesso una deduzione di fr. 1'045.-, poi elevata a fr. 1'095.- dopo reclamo. I beneficiari dei versamenti che sono stati esclusi sono i seguenti: Associazione inquilini, REGA, Associazione SALVA, Associazione artisti con la bocca e con i piedi, Spendere Meglio, Soccorso Operaio Svizzero, Associazione Villaggio Pestalozzi, GAS Social.

#### **E. 4.2**

Secondo gli articoli 33 a LIFD e 32 c cpv. 1 LT dai proventi sono dedotte le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 56 lett. g LIFD e art. 65 lett. f LT), sempre che tali prestazioni, durante l'anno fiscale, siano di almeno 100 franchi e non superino complessivamente il 20 per cento dei proventi, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26 a 33 LIFD, per l'imposta federale diretta, e da 25 a 32 b LT, per l'imposta cantonale. Le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni alla Confederazione, ai Cantoni, ai Comuni e ai loro stabilimenti (art. 56 lett. a-c LIFD e art. 65 lett. a-c LT) sono deducibili nella medesima misura.

#### **E. 4.3**

Come si evince dalla lettera delle norme applicabili, per poter beneficiare della deduzione in discussione, occorre in primo luogo che l'ente interessato goda dell'esenzione dall'imposta delle persone giuridiche e, in secondo luogo, che tale esenzione sia data per il fatto che tale persona giuridica persegue fini pubblici o di pubblica utilità e non per esempio fini di culto (Noël, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, n. 3 e 7 ad art. 33a LIFD, p. 783-784; v. anche Circolare n. 12 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni dell'8 luglio 1994, par. IV). A tal fine, ogni cantone ha allestito un'apposita lista degli enti esenti ex art. 56 lett. g LIFD (e art. 65 lett. f LT), la quale non ha tuttavia carattere esaustivo, in quanto l'iscrizione è subordinata - ad esempio - al consenso dell'ente stesso. Di conseguenza, vi sono enti che, pur non appartenendo ad alcun elenco di istituzioni esenti, beneficiano dell'esenzione dall'imposta delle persone giuridiche per il fatto di perseguire scopi pubblici o di pubblica utilità. Prestazioni volontarie - in denaro o in altri beni - a tali istituzioni vanno conseguentemente ammesse in deduzione ai sensi degli art. 33 a LIFD e 32 c cpv. 1 LT (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 10

ad art. 33a LIFD, p. 685).

#### **E. 4.4**

Ulteriore condizione per la deducibilità di una prestazione volontaria è che essa sia stata fatta a titolo gratuito, senza cioè controprestazione e senza obbligo legale, contrattuale, statutario o morale. Le quote sociali previste dagli statuti o altri pagamenti sui quali la persona giuridica ha una pretesa non sono pertanto liberalità ( Circolare n. 12 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni dell'8 luglio 1994). Sebbene con le loro quote sociali i membri sostengano l'associazione nel perseguimento dei suoi obiettivi, si tratta comunque di un contributo dovuto in base agli statuti e come tale non volontario ( Locher , Kommentar zum DBG, 2 a ediz., Basilea 2019, n. 8 ad art. 33 a LIFD, p. 1027; v. anche Noël , op. cit., n. 9 ad art. 33a LIFD, p. 784). Secondo un'altra opinione dottrinale, tuttavia, si deve tener conto del fatto che molte persone diventano membri di un'associazione solo perché, con la loro quota sociale e con eventuali ulteriori contributi, vogliono sostenere un'attività di pubblica utilità. Il fatto che dal profilo strettamente giuridico l'associazione vanti una pretesa al pagamento dei contributi statuari non basta a farne venir meno il carattere volontario. In queste circostanze, dovrebbe essere ammessa anche la deduzione delle quote sociali ( Hunziker/Mayer-Knobel , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 9 ad art. 33a LIFD, p. 857; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 15 ad art. 33a LIFD, p. 686). La Camera di diritto tributario ha stabilito che, nonostante il testo della circolare n. 12 dell'AFC, si giustifica un trattamento differenziato delle quote sociali, che conferiscono una pretesa al socio, da quelle che servono unicamente a finanziare l'attività di pubblica utilità dell'associazione. In quest'ultimo caso, non si può negare la natura volontaria della prestazione del socio, sebbene l'associazione abbia una pretesa giuridica. Diverso il caso delle associazioni, che offrono ai soci sostenitori delle controprestazioni, come nel caso della \_\_\_\_\_. Questi contributi non sono deducibili dal reddito imponibile (sentenza CDT n. 80.2019.233/234 del 31.12.2019 consid. 4, in RtiD I-2020 n. 5t; cfr. anche St. Galler StB 46 Nr. 4).

#### **E. 4.5**

Venendo ai versamenti litigiosi, in alcuni casi la deduzione è stata negata perché il beneficiario non figurava in una lista di enti esenti, mentre in altri casi l'autorità di tassazione ha ritenuto che le devoluzioni non fossero volontarie. Per quanto concerne il Soccorso Operaio Svizzero, si constata che l'Associazione SOS ticino di Lugano figura nella Lista pubblica degli enti esenti al beneficio dell'esonero fiscale aggiornata al 06.12.2021, elaborata dalla Divisione delle contribuzioni. Allo stesso modo, la Stiftung Kinderdorf Pestalozzi, Kinderdorfstr. 20, 9043 Trogen, è iscritta nel Verzeichnis der gemeinnützigen Institutionen mit Sitz im Kanton Appenzell Ausserrhoden. Sebbene la ricorrente non abbia prodotto i giustificativi dei versamenti in questione, può essere ammessa la deduzione di ulteriori fr. 100.– (fr. 50.– a ognuno degli enti esenti). Negli altri casi, la decisione dell'autorità di tassazione è per contro giustificata, in quanto i versamenti non costituiscono liberalità. Il pagamento della quota sociale dell'Associazione Svizzera Inquilini conferisce al socio il diritto all'assistenza e al patrocinio presso le autorità di conciliazione e giudiziarie e alla redazione di allegati avanti alle autorità di conciliazione e giudiziarie (Estratto del regolamento sull'adesione e l'esclusione dei soci e sulle prestazioni erogate; <https://asi-infoalloggio.ch/wp-content/uploads/2016/10/regolamento-adesioni-esclusioni-prestazioni.pdf> , sito consultato il 6.3.2023). L'importo versato a “Spendere Meglio”

costituisce fino a prova contraria il prezzo per l'abbonamento alla rivista. In ogni caso, non si tratta di una persona giuridica al beneficio dell'esenzione fiscale. Quanto a GAS Social, si tratta di un "portale di controinformazione e approfondimento", che ha cessato l'attività alla fine del 2022. Anche in questo caso, non si tratta di un'associazione esente dall'imposta delle persone giuridiche. Il versamento alla REGA, come già ricordato, conferisce una pretesa al socio e non è pertanto deducibile (v. anche la sentenza CDT n. 80.2019.4/5 del 5 maggio 2020 consid. 4). Lo stesso discorso vale per i versamenti all'Associazione SALVA Servizio Ambulanza Locarnese e Valli, che offrono agevolazioni sulla fattura in caso di intervento e/o trasporto medicalmente necessario (cfr. Regolamento sostenitori: <http://www.salva.ch/media/1459/salva-d-ad-004-regolamento-sostenitori-revisione-3.pdf>, sito consultato il 6.3.2023). L'Associazione degli artisti con la bocca e i piedi, infine, non è iscritta nella lista cantonale degli enti esenti e, d'altra parte, non è noto neppure dove abbia sede. Poiché l'onere della prova è a carico del contribuente, la decisione dell'autorità di tassazione di negare la deduzione è legittima. Alla luce del fatto che si tratta di tre versamenti di 20 franchi ciascuno, è lecito supporre che la ricorrente abbia pagato il prezzo per l'invio di cartoline realizzate dagli artisti invalidi. Non sarebbero pertanto liberalità.

#### **E. 4.6**

Per quanto concerne la circostanza, addotta dall'insorgente, secondo cui le deduzioni negate sarebbero state ammesse nella tassazione 2020, va tenuto presente che l'autorità fiscale non è vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. Va al proposito ricordato 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 2C\_260/2008 del 6 agosto 2008, in RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2; sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; sentenza 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2). La contribuente non ha dunque diritto alla deduzione dei versamenti litigiosi per il solo fatto che la stessa era stata ammessa nella tassazione 2020.

#### **E. 5**

Il ricorso è prevalentemente accolto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico della ricorrente solo parzialmente. 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 17 gennaio 2023 è riformata nel senso che la deduzione delle spese di manutenzione degli immobili è elevata a fr. 17'995.– e la deduzione delle liberalità a enti di pubblica utilità a fr. 1'195.–. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 900.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'000.– sono a carico della ricorrente nella misura di un decimo (fr. 100.–). 3. Contro il presen 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.