

TI_GERICHTE 80.2023.61 vom 27. Februar 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-02-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.61

FR: TI_GERICHTE 80.2023.61 du 27 février 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.61 del 27 febbraio 2023

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: costi di investimento, sostituzione di bagno e cucina, onere della prova, spese di manutenzione, mancata prova del pagamento

Erwägungen

E. 26

gennaio 2017 avverso la suddetta decisione, sostenendo che l'autorità aveva a torto negato la deduzione dei costi di costruzione e di miglitoria. In particolare il reclamante ha affermato di essersi "fatto carico di ultimare l'esecuzione di bagni dell'appartamento acquistato e lasciati nella loro fase grezza da parte della venditrice". Avrebbe pertanto "in particolare... provveduto ad installare i sanitari e gli arredamenti nonché a posare le piastrelle e battiscopa, e meglio come descritto nelle fatture 22 gennaio 2021 emesse della _____ di _____, rispettivamente 28 luglio 2021 dalla ditta _____ (_____)" . Interventi che a suo avviso costituivano costi di miglitoria e non spese di manutenzione. E. Con decisione datata

E. 27

febbraio 2023, spedita il 21 febbraio 2023 e recapitata l'indomani al destinatario, l'autorità di tassazione ha respinto il reclamo. Dopo aver «riesaminato le due fatture oggetto di contestazione» , ha concluso che esse «dimostrano che il reclamante – contrariamente a quanto asserito – non ha acquistato l'appartamento in uno stato di "fase grezza" ». Gli interventi, sia che li avesse intrapresi il reclamante sia che fossero stati eseguiti dalla precedente venditrice, sarebbero stati in ogni caso «qualificati quali costi di manutenzione che il RI 1 avrebbe potuto fare valere nella dichiarazione ordinaria anno 2021 dai proventi della sostanza immobiliare privata delle spese di manutenzione» . F. Con tempestivo ricorso del 24 marzo 2017 alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula il riconoscimento integrale delle spese per il rinnovo del bagno e dell'installazione dei condizionatori quali costi d'investimento. Ribadisce che l'appartamento era stato edificato pochi anni prima e che pertanto gli interventi non si potevano considerare semplici opere di manutenzione. Allega delle fotografie e chiede che vengano sentiti il titolare e il gerente delle imprese che hanno eseguito i lavori. G. Nelle sue osservazioni del 29 marzo 2023, l'UT propone di respingere il ricorso. Riassumendo le sue motivazioni, sostiene che anche dopo aver riesaminato il caso, resta convinto che le fatture riconducano a lavori di manutenzione. Le fotografie prodotte in sede di ricorso non proverebbero il contrario. Anzi, avvalorerebbero la tesi secondo la quale le spese siano di manutenzione. Per di più l'amministrazione fa notare un'incongruenza tra la fattura e il preventivo di _____: "i giustificativi sono stati emessi il medesimo giorno 22 gennaio 2021; il primo (essendo un preventivo si elencavano le modalità di pagamento e in particolare 1. Acconto fr. 8'000.00 entro 29.01.2021, 2. Acconto fr. 6'000.00 entro 15.02.2021 e 3. Acconto fr. 6'000.00 entro

29.02.2021) evidentemente il secondo (essendo una fattura non si fa riferimento agli acconti ma unicamente al saldo), quest'ultimo documento in un'unica soluzione ancor prima che scadessero i termini per acconti e saldo". L'UT "ritenendo i lavori non deducibili, non ha voluto approfondire la modalità di pagamento". Diritto 1. 1.1. L'imposta sugli utili immobiliari ha come oggetto i guadagni ottenuti dal trasferimento di proprietà di immobili o parti di esso, secondo il dettato dell'art. 123 LT. Questo tributo rientra nella categoria delle imposte sul reddito, in particolare è classificato quale imposta speciale poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata: gravando sull'immobile trasferito, per il calcolo di questa imposta non entra in considerazione la complessiva capacità contributiva del contribuente ed il tributo in esame si configura conseguentemente 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). 1.2. L'utile imponibile corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento, dove quest'ultimo si ottiene sommando il valore di acquisto ed i costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Si configura una situazione particolare laddove l'alienante sia stato proprietario dell'immobile per più di venti anni; in tal caso, l'art. 129 cpv. 2 LT illustra che egli può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data. 2. Nel caso in esame è litigiosa la deducibilità di taluni costi che, stando al ricorrente, sarebbero da considerare di costruzione rispettivamente di miglioria, anziché mere spese di manutenzione come asseverato dall'UT. Quest'ultimo ha negato la totalità delle deduzioni prospettate dal ricorrente, riconoscendo unicamente una deduzione di fr. 38'772.- per provvigioni versate al mediatore. 3. 3.1. 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. 3.2. Per quanto attiene, in particolar modo, ai costi di costruzione e di miglioria, la loro computabilità presuppone che essi abbiano aumentato il valore del fondo alienato, cioè che abbiano apportato all'immobile un miglioramento duraturo, di fatto o di diritto. È peraltro irrilevante che la spesa sostenuta abbia condotto di fatto ad un incremento di valore corrispondente: dato il suo carattere di costo finalizzato all'aumento del valore, esso deve essere computato in misura corrispondente all'importo effettivamente pagato (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 258 e dottrina ivi citata). 3.3. Non possono invece essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile nell'ambito della tassazione ordinaria (art. 134 cpv. 2 LT). La legge tributaria prevede la deduzione dai proventi della sostanza immobiliare privata delle spese di manutenzione, delle spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione, dei premi di assicurazione e delle spese di amministrazione da parte di terzi (art. 31 cpv. 2 LT). 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 (p. es. RDAT II-1992 p. 207; RDAT II-1993 p. 390). 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). 3.4. Per quanto concerne l'onere della prova, in ambito fiscale vale effettivamente 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). 4. 4.1. In primo luogo, il fisco cantonale ritiene che le spese sostenute per i lavori, che il ricorrente avrebbe fatto eseguire, non costituiscano costi di miglioria deducibili ma piuttosto spese di manutenzione. L'edificazione dello stabile in cui è situato l'appartamento è infatti stata ultimata nel 2018 e l'insorgente lo ha acquistato nel 2020. Mentre nel reclamo il contribuente sosteneva di avere acquistato l'appartamento con i bagni "nella loro fase grezza" e di aver dovuto pertanto provvedere "ad installare i sanitari e gli arredamenti nonché a posare le piastrelle e battiscopa", nel ricorso afferma di aver provveduto "a rifare parzialmente il bagno principale, provvedendo in particolare modo ad installare i sanitari e gli arredamenti (bidé e piatto doccia in sostituzione di una semplice vasca da bagno), ad eseguire interventi idraulici per la modifica degli scarichi, nonché a posare le piastrelle e battiscopa". 4.2. In una sentenza dell'11 febbraio 2015 (2C_674/2014 e 2C_675/2014), il Tribunale federale si è confrontato con un ricorso, interposto dall'amministrazione fiscale del Canton Vallese contro una sentenza della Commissione di ricorso in materia fiscale dello stesso Cantone. I contribuenti avevano venduto un appartamento, dopo aver rifatto la cucina, i bagni, i pavimenti e dopo aver ritinteggiato le pareti. L'autorità fiscale aveva negato la deduzione delle spese sostenute, che aveva qualificato manutenzione. La Commissione di ricorso, tuttavia, aveva accolto il ricorso dei venditori, sostenendo che gli interventi effettuati prima della vendita avevano "rimesso a nuovo" l'appartamento e ne avevano facilitato la vendita. Il fisco cantonale aveva allora adito la Suprema Corte, che come detto ha accolto il ricorso e annullato la decisione della Commissione di ricorso cantonale. Il Tribunale federale ha ricordato che la deduzione delle spese sostenute dipende dal fatto che siano servite alla manutenzione o a incrementare il valore dell'immobile e non dal fatto che lo abbiano "rimesso a nuovo" o ne abbiano favorito la vendita. Quando si tratta della sostituzione di cucine, bagni e pavimenti, in particolare, si deve verificare se le nuove installazioni hanno un valore o uno standard qualitativo superiore rispetto a quello precedente. In tal caso, potrebbe essere giustificata una deduzione parziale dei costi. L'Alta Corte ha allora rinviato gli atti al fisco cantonale, perché procedesse al confronto del valore e della qualità delle installazioni esistenti rispetto a quelle nuove. Da parte sua, la Camera di diritto tributario, in una sentenza del 4 aprile 2022 (n. 80.2022.23), ha a sua volta affermato che la deduzione delle spese sostenute dal venditore di un immobile dipende dal fatto che siano servite alla manutenzione oppure a incrementare il valore dell'immobile e non dal fatto che lo abbiano "rimesso a nuovo" o ne abbiano favorito la vendita. In base alla documentazione prodotta dal ricorrente, tutte le spese sostenute nei pochi mesi intercorsi fra l'acquisto e la vendita dell'immobile costituivano costi di manutenzione, come tali non deducibili dall'imposta sugli utili immobiliari. 4.3. L'affermazione del ricorrente, secondo cui egli "si è fatto carico di ultimare l'esecuzione della sala da bagno dell'appartamento acquistato e lasciato nel stato originario dalla parte venditrice _____ Immobiliare SA", non trova alcun riscontro negli atti. Le stesse fotografie prodotte dall'insorgente con il ricorso, che presenterebbero la situazione prima e dopo i suoi interventi, mostrano chiaramente un appartamento ultimato, con tutti gli accessori e che non necessita di alcun ulteriore intervento. Inoltre, nell'atto di acquisto si legge quanto segue: "La consegna dell'appartamento oggetto della compravendita avverrà mediante un sopralluogo organizzato tra le parti. Di detto sopralluogo sarà allestito il relativo verbale che dovrà menzionare la presenza di eventuali difetti e/o malfunzionamenti, con l'impegno della parte

venditrice all'eliminazione del difetto e/o all'esecuzione delle opere mandanti entro un mese dalla sottoscrizione del verbale". 4.4. Dalla fattura del 22 gennaio 2021 della _____ (fr. 20'000.-) risultano gli interventi seguenti: Fornitura apparecchi sanitari (piatto doccia, bidet, collegamento lavatrice e asciugatrice). Installazione, opere diverse (allestimento cantiere; trasporto materiali e attrezzature; rimozione vasca da bagno e sgombero in discarica; apertura scanalature per posa nuove condotte; sgombero materiale in discarica; smontaggio alcuni elementi cucina per collegamenti; colonna lava/asciuga; esecuzione di due carotaggi; fornitura materiale idraulico [condotte e pezzi di raccordo]; posa nuove condotte acqua calda, fredda e scarico per la doccia, bidet e colonna lava/asciuga; chiusura scanalature; posa piastrelle fornite dal committente, fornitura colla, stucco, ecc.; rimontaggio elementi cucina e posa apparecchi sanitari). Rifacimento silicone, pulizie. Impianto climatizzazione (unità esterna, unità interna, trasporto e montaggio). Da quella del 28 luglio 2021 della _____ (fr. 25'000.-) invece: Trasporto di materiale ed attrezzi, compreso pulizia e sgombero a lavori ultimati. Rimozione pavimento, compreso sgombero e oneri deponia discarica. Formazione nuovo betoncino in cemento. Posa piastrelle e battiscopa Formazione pareti in cartongesso, compreso lisciatura. 4.5. 4.5.1. L'unica ipotesi compatibile con la documentazione, in particolare fotografica, a disposizione è che nel bagno la vasca esistente sia stata sostituita con una doccia e un bidet. In merito a tali interventi, come risulta anche dall'allegato della circolare n. 7/2023, la sostituzione di piastrelle, impianti sanitari, dosatori costituiscono interamente delle spese di manutenzione. Non si vede come la sostituzione di una vasca da bagno con una doccia e un bidet possa costituire una miglioria. 4.5.2. Per quanto concerne gli interventi che sarebbero stati effettuati in cucina, non è stata presentata alcuna fotografia. D'altronde, le fatture prodotte si limitano a fare riferimento alla realizzazione di "collegamenti colonna lava/asciuga", senza che tuttavia siano state fatturate la fornitura e la posa di una lavatrice e di un'asciugatrice. 4.5.3. Per quanto riguarda la climatizzazione, dalla fattura della _____ emerge la "fornitura di un'unità esterna; un'unità interna; piccolo materiale di raccordo; trasporto e montaggio; messa in funzione". Come correttamente osservato dall'UT, dalla fotografia del soggiorno non è possibile verificare se un impianto di climatizzazione non fosse già esistente. D'altra parte, dalle fatture non risulta che le imprese si siano dovute occupare anche della predisposizione sotto muro per il collegamento degli "split". Tale lacuna, come pure l'assenza di una relativa domanda all'autorità competente non permettono di considerare l'impianto di climatizzazione come una nuova opera che apporta una miglioria all'appartamento ed è quindi deducibile. Anche l'impianto di climatizzazione va quindi considerato come una spesa di manutenzione. 5. 5.1. In secondo luogo, l'autorità di tassazione ha messo in dubbio l'attendibilità delle fatture presentate dal ricorrente. Si è già detto della evoluzione che ha conosciuto, fra il reclamo e il ricorso, la tesi della "fase grezza" in cui il precedente proprietario avrebbe lasciato i bagni. Oltre ai dubbi derivanti dalla documentazione fotografica, da cui non sono verificabili interventi ulteriori rispetto alla sostituzione della vasca da bagno con la doccia e il bidet, il fisco ha avanzato delle perplessità in merito alla fattura della _____ Sagl. 5.2. Come già ricordato, in merito all'onere della prova, 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). Una prova giuridicamente sufficiente delle spese sostenute presuppone la produzione di fatture quietanzate o di altre prove dell'avvenuto pagamento. Una fattura senza quietanza non comprova l'avvenuto

pagamento (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ed., Zurigo 2021, § 221, n. 20, p. 2196; v. anche Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt , Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurigo 2021, n. § 10, n. 145, p. 385). 5.3. Per comprovare i vari interventi di miglioria, il ricorrente ha prodotto due fatture, la prima della _____ e la seconda della _____. Entrambe le fatture descrivono sommariamente gli interventi e ne quantificano i costi. Manca tuttavia qualsiasi prova dell'avvenuto pagamento. Va detto anche che, in un primo momento, l'insorgente aveva prodotto unicamente un preventivo della _____ Sagl, datato 22 gennaio 2021, che indicava anche le condizioni di pagamento (tre acconti, rispettivamente entro il 29.01.2021, il 15.02.2021 e il 29.02.2021). Solo dopo che, nella decisione di tassazione del 21 dicembre 2022, l'UT aveva rilevato che "il preventivo della spettabile _____ Sagl non può sostituirsi ad una fattura" , il contribuente ha prodotto una "fattura" della _____ Sagl, identica al preventivo persino nella data di emissione (22 gennaio 2021). È difficile ammettere che un'impresa emetta lo stesso giorno un preventivo (con una validità di tre mesi e che prevede il versamento di tre rate d'acconto) e una fattura per gli stessi interventi. In ogni caso, neppure con il ricorso l'insorgente ha prodotto una fattura quietanzata o documentazione bancaria a comprova del pagamento delle opere eseguite. 5.4. Le considerazioni che precedono consentono anche di prescindere dall'audizione, richiesta dal ricorrente, del titolare della _____ Sagl e del gerente della _____ Sagl. Secondo gli articoli 115 LIFD e 188 LT, le prove offerte dal contribuente devono essere ammesse nella misura in cui siano idonee ad accertare fatti rilevanti per la tassazione. Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., comprende tra l'altro il diritto per la parte interessata di offrire mezzi di prova su punti rilevanti e di esigerne l'assunzione, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione. Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D'altra parte, quand'anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all'autorità di porre un termine all'istruttoria, allorquando le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione (cfr. sentenza 2C_578/2014 e 2C_579/2014 del 10 novembre 2014 consid. 3.2 con rinvii). Nella fattispecie, l'insorgente non ha comprovato il pagamento delle spese sostenute. Non si vede pertanto a cosa possa servire l'audizione delle persone indicate. Inoltre, la qualifica delle spese sostenute come costi di investimento piuttosto che spese di manutenzione non dipende certamente dalla testimonianza di chi avrebbe eseguito i lavori. 5.5. Anche per questa ragione, la decisione impugnata, con cui l'autorità di tassazione ha negato la deduzione dei costi litigiosi, si rivela conforme al diritto applicabile. 6. Il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Lucerna, entro 30 giorni (art. 73 LAI 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.