

TI_GERICHTE 80.2017.288 vom 1. März 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-03-01, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.288

FR: TI_GERICHTE 80.2017.288 du 1 mars 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2017.288 del 1 marzo 2019

Regeste

Deduzioni: spese professionali, broker assicurativo che beneficia di indennità forfetarie, spese di rappresentanza e automobile, regolamento delle spese approvato, prova di ulteriori costi

Erwägungen

E. 12

ottobre 2017, la documentazione relativa alle spese di manutenzione e alle spese professionali, necessarie per poter decidere sul reclamo. Il 12 ottobre 2017 l'Autorità fiscale riceveva copia della domanda di costruzione con rispettiva relazione tecnica, disegni e planimetrie; gli estratti del conto costruzione relativi agli anni 2013, 2014 e 2015; l'estratto conto della relazione bancaria cointestata RI 1-_____ 2015 e del conto privato soci del 2013. E. Con decisione del 1° novembre 2017, l'UT respingeva il reclamo. L'Autorità di tassazione motivava la sua decisione come segue: Per quanto riguarda la riattazione non è stato ritenuto opportuno presentare disegni tecnici/planimetrie, differenziare i lavori eseguiti tra eventuali opere di manutenzione e migliorie e comprovare il costo totale dell'opera, non permettendo di verificare se fossero spese di manutenzione (...) di miglioria o opere paragonabili ad un risanamento totale di un immobile, a tal punto importanti e radicali da dover essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia (...). Le osservazioni presentate in merito alle spese professionali non sono sufficienti per una diversa interpretazione. In considerazione dell'insufficiente documentazione presentata – alla luce dell'art. 200 LT – per ammettere in deduzione i costi e che secondo un consolidato principio è il contribuente ad avere l'onere della prova per i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario l'autorità si riconferma nella decisione di prima istanza. F. In data 28 novembre 2017 il contribuente ricorre contro la decisione di tassazione su reclamo del 1° novembre 2017. In particolare lamenta il mancato riconoscimento delle spese professionali e delle spese di gestione e manutenzione chieste in deduzione. Per ciò che concerne le spese professionali, riporta sostanzialmente quanto asserito in sede di reclamo. Per quanto riguarda le spese di gestione e manutenzione RI 1 sottolinea di aver già prodotto tutta la documentazione necessaria a dimostrare la natura e gli importi delle spese sostenute per i lavori effettuati nella sua abitazione. G. Con scritto dell'11 dicembre 2017, l'UT rinuncia a presentare osservazioni. H. Il 12 aprile 2018 si è tenuta presso la Camera di diritto tributario un'udienza alla presenza dell'autorità fiscale e dei rappresentanti del ricorrente. A seguito della stessa, la RA 1, per conto del contribuente, si è impegnata a voler produrre la domanda di costruzione comprensiva di tutti gli allegati ed i piani di progetto. I patrocinatori del contribuente ribadiscono che la prassi dell'autorità fiscale per le spese relative alla professione di assicuratore sarebbe cambiata, senza darne avviso agli interessati. L'Ufficio di tassazione è di diverso avviso: ritiene che la produzione

dei giustificativi delle spese è sempre stata pretesa dai contribuenti. In assenza della documentazione richiesta la deduzione non può essere concessa. I. Il 19/20.4.2018 RA 1 trasmette la domanda di costruzione inerente il mapp. _____ RFD di _____ con annesse le relative planimetrie. L. Il 2.7.2018 l'UT, preso atto della documentazione presentata, ribadisce la correttezza del proprio operato e della decisione su reclamo: in particolar modo l'intervento concernente la casa unifamiliare sita sul mapp. _____ RFD _____, definito quale "riattazione con ampliamento" ha riguardato sia la disposizione degli spazi interni sia la volumetria, con spostamenti distributivi dei vari locali (cfr. domanda di costruzione del febbraio 2013). L'autorità fiscale ritiene che l'intervento sia radicale, parificabile ad una nuova costruzione: le spese fatte valere costituiscono delle migliorie, non deducibili. Di parere avverso l'insorgente, che tramite la sua rappresentante ha fatto sapere, con scritto 11/12.7.2018 di non condividere le conclusioni del fisco, ritenendole lesive del principio della proporzionalità ed inadeguate da parte di persone non cognite in ambito edilizio. M. Con richiesta 30.1.2019 la Camera si è rivolta al rappresentante del contribuente con l'invito a voler produrre, entro il 15.2.2018: lo "Spesenreglement" della _____ approvato dal Canton San Gallo, il contratto di lavoro in essere nel periodo compreso tra il 2013 ed il 2015 tra la _____ e _____. Veniva inoltre richiesto di voler spiegare cosa si intendeva, nel certificato di salario per "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt". N. Il 13/14.2.2019 RA 1 trasmette copia dello "Spesenreglement". In merito alla richiesta d'informazioni relativa al significato di "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt" inserita nel certificato di lavoro, viene indicato: "(...) chiediamo la motivazione che vi spinge a chiedere al contribuente il significato di "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt". Tale quesito dovrebbe semmai essere sottoposto al datore di lavoro. Per conto del contribuente, ci limitiamo unicamente ad esprimere un'interpretazione basata su aspetti documentali già in vostro possesso, e meglio: - nel summenzionato regolamento, non vi è evidenza alcuna circa il pagamento di buoni pasto o di una mensa a disposizione del cliente o di qualsiasi altra informazione che risalti il rimborso e/o il pagamento di spese per il vitto; - nei certificati di salario emessi dalla _____, non vi è evidenza alcuna circa l'indennità di vitto". Il 14/15.2.2019 veniva altresì trasmesso il contratto di lavoro. Diritto 1. Il ricorrente contesta le decisioni su reclamo impugnate IC/IFD 2013-2015 con le quali il fisco non ha riconosciuto in deduzione tutte le spese professionali legate all'attività di broker assicurativo e le spese di manutenzione relative alla riattazione dell'abitazione di cui al mapp. _____ RFD _____. I. Spese professionali 2. 2.1. Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD, nella versione in vigore fino al 31.12.2015, le spese professionali deducibili sono: a) le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro; b) le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni; c) le altre spese necessarie per l'esercizio della professione; d) le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale. 2.2. Per l'imposta federale diretta, secondo l'art. 7 dell'Ordinanza sulle spese professionali, sono considerate altre spese professionali per le quali è possibile rivendicare la deduzione forfettaria di cui all'articolo 3 della stessa ordinanza, le spese richieste dall'esercizio dell'attività professionale per attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard e software EED), riviste e libri specializzati, l'uso di una camera privata per scopi professionali, abiti di lavoro, l'usura particolare delle scarpe e degli abiti, lavori pesanti, ecc. Sono salve la giustificazione di spese più elevate (art. 4) nonché la deduzione di spese di perfezionamento o di riqualificazione professionale (art. 8). In materia di imposta cantonale, sono considerate

“altre spese professionali” quelle necessarie all’esercizio della professione che sono sopportate dal contribuente per l’acquisto di attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard- e software), di riviste e libri specializzati, per l’uso di una camera privata a scopi professionali, per abiti di lavoro, per l’usura particolare delle scarpe e degli abiti, per lavori pesanti, ecc. (art. 8 cpv. 1 decreto esecutivo concernente l’imposizione delle persone fisiche del 19 dicembre 2012, valido per il periodo fiscale 2013, pubblicato in BU 62/2012; art. 7 cpv. 1 del decreto esecutivo concernente l’imposizione delle persone fisiche del 23 dicembre 2013, valido per il periodo fiscale 2014, pubblicato in BU 1/2014 e art. 7 cpv. 1 del decreto esecutivo concernente l’imposizione delle persone fisiche del 10 dicembre 2014, valido per il periodo fiscale 2015, pubblicato in BU 58/2014). La relativa deduzione è ammessa nella misura complessiva di fr. 2'500.– l’anno oppure delle spese effettive. In quest’ultimo caso devono essere giustificate la totalità delle spese e la loro necessità professionale (art. 7 cpv. 2 e art. 8 cpv. 2 dei decreti citati). La deduzione complessiva è infine dimezzata se l’attività lucrativa dipendente è esercitata per meno di sei mesi all’anno o con un grado di occupazione inferiore al 50% (art. 7 cpv. 3 e art. 8 cpv. 3 decreti citati).

3. 3.1. Il datore di lavoro deve rimborsare al lavoratore tutte le spese rese necessarie dall’esecuzione del lavoro e, se è occupato fuori del luogo di lavoro, anche le spese di sussistenza (art. 327 a cpv. 1 CO). Mediante accordo scritto, contratto normale o contratto collettivo può essere convenuto o stabilito un rimborso in forma d’indennità fissa, come diarie o indennità complessive settimanali o mensili, a condizione che copra tutte le spese necessarie (art. 327 a cpv. 2 CO).

3.2. Secondo il diritto tributario si considerano spese i costi che i dipendenti sopportano nell’interesse del datore di lavoro. Secondo la cifra 1.2 del Modello di regolamento spese per le imprese e per le organizzazioni senza scopo di lucro (Circolare n. 25 della Conferenza svizzera delle imposte) rientrano nella nozione di spese i costi di trasporto, i costi per il vitto, i costi per il pernottamento e gli “altri costi”. Vi è pertanto un parallelismo con la nozione di spese professionali (art. 26 cpv. 1 LIFD). Le spese sono di principio effettivamente conteggiate dopo l’evento che le ha generate e su presentazione dei giustificativi originali (circolare n. 25, cifra 1.3). La Circolare prevede a titolo integrativo un Modello di regolamento spese complementare per il personale dirigente. La cifra 1 di quest’ultimo prevede che, salvo disposizione contraria dello stesso regolamento complementare, il regolamento spese generale si applica anche al personale dirigente. Sotto il titolo “Spese forfetarie” la Circolare 25 propone alla cifra 3 le seguenti considerazioni: Nell’ambito dell’attività professionale, al personale dirigente derivano spese di rappresentanza come pure per l’acquisizione e la cura delle relazioni con i clienti. I giustificativi per queste spese di rappresentanza e per le piccole spese (spese bagatella) non possono a volte essere procurati o lo possono essere solo difficilmente. Per ragioni di razionalità, al personale dirigente è di conseguenza corrisposta un’indennità forfetaria annua. L’indennità forfetaria compensa tutte le piccole spese fino ad un ammontare di CHF 50 per evento. In questo contesto, ogni spesa vale come un singolo evento. Diverse piccole spese scaglionate nel tempo non possono pertanto essere addizionate, anche quando avvengono nell’ambito di un singolo incarico di lavoro (p. es. in occasione di un viaggio di lavoro): vale il divieto di cumulo. I beneficiari dell’indennità per spese forfetarie non possono più far valere effettivamente queste piccole spese fino a CHF 50. Fra i tipici casi di applicazione di queste piccole spese rientrano i biglietti di tram, bus, taxi, le tasse di parcheggio, le mance, le spese per il guardaroba, le telefonate professionali da apparecchi privati, le spese per la pulizia dei vestiti, i regali ai collaboratori, i pasti intermedi, le consumazioni da soli o con clienti (cfr. la sentenza del TF 2C_214/2014 del 7.8.2014

consid. 3.2.2, con riferimento a: Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 51/1996 p. 557, in particolare p. 563). Rimborsi spese forfetari servono sia alla semplificazione della gestione degli stipendi nelle imprese sia all'agevolazione dell'attività di accertamento delle autorità fiscali. Sono espressione della fiducia che l'impresa ripone nel suo personale dirigente nell'ambito delle piccole spese (in tedesco "Vertrauensspesen", cioè spese basate sulla fiducia; cfr. la sentenza del TF 2C_214/2014 del 7.8.2014 consid. 3.2.2). 3.3. Secondo la giurisprudenza, spese forfetarie previste da un regolamento si devono tuttavia considerare reddito dell'attività lucrativa dipendente, se oltrepassano lo scopo loro attribuito. Se non vi è un regolamento delle spese approvato, si considerano prestazioni accessorie del datore di lavoro anche quei versamenti che eccedono le spese effettive (sentenza del TF 2C_214/2014 del 7.8.2014 consid. 3.2.3 con riferimenti alla giurisprudenza). 3.4. Nel caso in disamina, il ricorrente ha prodotto, su richiesta di questa Camera, il contratto di lavoro e lo "Spesenreglement" della _____ che è suddiviso in un regolamento principale ed uno complementare (che è di identico tenore all'allegato C al contratto di lavoro di RI 1), allestito appositamente per i collaboratori esterni e per i membri dirigenti. Quest'ultimo riprende nei concetti generali i medesimi contenuti del Modello di regolamento spese complementare elaborato dalla Conferenza svizzera delle imposte. In primo luogo, prevede un rimborso spese forfetario per le spese di rappresentanza come pure per l'acquisizione e la cura delle relazioni con i clienti. Dal modello in questione riprende anche in gran parte l'elenco delle "piccole spese" comprese nel rimborso forfetario, con le seguenti parole: Sono considerate piccole spese ai sensi del presente regolamento complementare, in particolare: · gli inviti di partners commerciali per piccole consumazioni al ristorante · gli inviti di partners commerciali per consumazioni a casa, indipendentemente dai costi effettivi, escluso tuttavia il catering-service · i pasti intermedi (pranzi e cene durante i viaggi di lavoro possono tuttavia essere conteggiati) · i regali in occasione di inviti di amici commerciali, come fiori o alcolici · le mance (le mance possono essere aggiunte all'importo della fattura per giudicare se si tratta di una piccola spesa) · le telefonate professionali da apparecchi privati · gli inviti e i regali ai dipendenti · i contributi ad istituzioni, associazioni, ecc. · le spese accessorie per e con i clienti, senza ricevuta · le piccole spese in occasione di colloqui e riunioni · i biglietti di tram, bus, taxi · le tasse di parcheggio · le spese per il portabagagli (facchino), le spese per il guardaroba · le spese postali e telefoniche · le spese per la pulizia dei vestiti. Oltre alle spese indicate, il Modello di regolamento della Conferenza svizzera delle imposte (Circolare 25, cifra 3) include anche costi per i viaggi di lavoro con l'automobile privata nel raggio locale (raggio di 30 km). Tornando al caso in esame, il regolamento spese complementare prevede che un consulente alla clientela, che svolge la sua attività quale dipendente del servizio esterno nella misura almeno dell'80%, ha diritto a un'indennità forfetaria fra 5'640 e 8'400 franchi, che deve essere indicata nel certificato di salario alla cifra 13.2.1. Il regolamento del datore di lavoro prevede inoltre che, nelle osservazioni, il certificato di salario menzioni il fatto che il pasto di mezzogiorno è pagato dal datore di lavoro. Per quanto attiene alle spese di trasporto, il dipendente del servizio esterno, che dimostra di svolgere trasferte professionali per oltre 12'000 km all'anno, può ottenere una deduzione forfetaria per le spese per l'uso dell'automobile privata, che oscilla fra 6'360 e 9'600 franchi e che deve essere indicata nel certificato di salario alla cifra 13.2.2. 4. 4.1. Periodo fiscale 2013 4.1.1. Dal certificato di salario per il 2013 si ha che il qui ricorrente ha percepito, dal datore di lavoro, un salario netto di fr. 152'642.-. La _____ gli ha inoltre riconosciuto a titolo forfetario, all'infuori del

salario lordo, fr. 8'400.- a titolo di spese di rappresentanza e fr. 9'600.- per l'utilizzo dell'autovettura. A ciò si aggiunge anche, che in calce al certificato di lavoro, viene espressamente indicato: "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt".

4.1.2. Per il periodo fiscale 2013 il contribuente ha allegato un conteggio delle spese professionali, da lui stesso contabilizzate in complessivi fr. 47'000.- e così composte: · Trasporto, fr. 24'875.-: autovetture _____ fr. 9'800.- (km 14'000 per fr. 0.70), _____ fr. 700.- (km 1'000 per fr. 0.70), _____ fr. 6'825.- (km 10'500 per fr. 0.65), _____ fr. 1'950.- (km 3'000 per fr. 0.65). Assicurazioni RC casco fr. 3'800.-. Mezzi pubblici fr. 300.-. Spese per parchimetri ed autosilo fr. 1'500.-; · Trasferta, fr. 13'300.-: pasti personali fr. 3'800.-, pasti con clienti fr. 9'500.-; · Ufficio a casa, fr. 2'400.-; · Altre spese professionali, fr. 6'425.-: cellulare fr. 3'000.-, materiale di cancelleria e spese postali fr. 1'550.-, pubblicità fr. 1'200.-, costi legati all'immatricolazione dei veicoli fr. 675.-.

4.2. Periodo fiscale 2014

4.2.1. Dal certificato di salario per il 2014 si ha che il qui ricorrente ha percepito, dal datore di lavoro, un salario netto di fr. 176'688.-. La _____ gli ha inoltre riconosciuto a titolo forfettario, all'infuori del salario lordo, fr. 8'400.- a titolo di spese di rappresentanza e fr. 9'600.- per l'utilizzo dell'autovettura. A ciò si aggiunge anche che, in calce al certificato di lavoro, viene espressamente indicato: "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt".

4.2.2. Per il periodo fiscale 2014 il contribuente ha allegato un conteggio delle spese professionali, da lui stesso contabilizzate in complessivi fr. 55'270.- e così composte: · Trasporto, fr. 25'070.-: autovetture Nissan fr. 10'500.- (km 15'000 per fr. 0.70), _____ fr. 780.- (km 1'200 per fr. 0.65), _____ fr. 6'760.- (km 10'400 per fr. 0.65), _____ fr. 650.- (km 1'000 per fr. 0.65), _____ fr. 780.-. Assicurazioni RC casco fr. 3'800.-. Mezzi pubblici fr. 250.-. Spese per parchimetri e autosilo fr. 1'550.-. · Trasferta, fr. 18'000.-: pasti personali fr. 6'000.-, pasti con clienti fr. 12'000.-; · Ufficio a casa, fr. 3'000.-; · Altre spese professionali, fr. 9'200.-: cellulare fr. 3'600.-, materiale di cancelleria e spese postali fr. 2'000.-, pubblicità fr. 2'400.-, spese ufficio di circolazione fr. 1'200.-.

4.3. Periodo fiscale 2015

4.3.1. Dal certificato di salario per il 2015 si ha che il qui ricorrente ha percepito, dal datore di lavoro, un salario netto di fr. 175'446.-. La _____ gli ha inoltre riconosciuto a titolo forfettario, all'infuori del salario lordo, fr. 8'400.- a titolo di spese di rappresentanza e fr. 9'600.- per l'utilizzo dell'autovettura. A ciò si aggiunge anche che, in calce al certificato di lavoro, viene espressamente indicato: "Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt".

4.3.2. Per il periodo fiscale 2015 il contribuente ha allegato un conteggio delle spese professionali, da lui stesso contabilizzate in complessivi fr. 56'000.- e così composte: · Trasporto, fr. 25'350.-: autovetture Mercedes Benz GLA fr. 10'500 (km 15'000 per 0.70 fr), _____ fr. 1'170.- (km 1'800 per 0.65 fr) Land Rover fr. 7'150.- (km 11'000 per fr. 0.65), , Toyota fr. 780.-. Assicurazioni RC casco fr. 3'800.-. Mezzi pubblici fr. 350.-. Spese per parchimetri e autosilo fr. 1'600.-. · Trasferta, fr. 18'700.-: pasti personali fr. 6'500.-, pasti con clienti fr. 12'200.-; · Ufficio a casa, fr. 3'000.-; · Altre spese professionali, fr. 8'950.-: cellulare fr. 3'600.-, materiale di cancelleria e spese postali fr. 2'000.-, pubblicità fr. 2'400.-, spese ufficio di circolazione fr. 950.-.

4.4.

4.4.1. Per tutti i periodi fiscali sub iudice RI 1 fa valere spese di trasporto legate all'utilizzo di svariate vetture (4 nel 2013 e nel 2015 e 5 nel 2014). Richiede inoltre la deduzione dell'assicurazione RC, delle spese per parchimetri ed autosili e spese di immatricolazioni e di imposte di circolazione. Ora, per tutti i periodi fiscali qui interessati il contribuente ha ricevuto un compenso, proprio per l'utilizzo dell'autovettura di fr. 9'600.- annui (e meglio fr. 800.- mensili). In merito lo Spesenreglement indica: "Dem Mitarbeitenden im Aussendienst, welcher nachweislich über 12'000 km pro Jahr geschäftlich unterwegs ist,

kann als Ersatz für die Auslagen im Zusammenhang mit der sehr häufigen Nutzung des Privatfahrzeuges zum geschäftlichen Gebrauch die nachfolgende Autopauschale ausbezahlt werden. Diese beträgt pro Jahr für: Kundenberater CHF 6'360.- bis maximal CHF 9'600.-. Der ausbezahlte Fahrspesenbetrag wird im Lohnausweis unter Pauschalspesen/Auto, Ziffer 13.2.2., ausgewiesen". 4.4.2. Sono deducibili quali spese professionali, secondo gli articoli 25 cpv. 1 lett a LT e 26 cpv. 1 lett. a LIFD, le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro. Non vi rientrano per contro le spese per trasferte di lavoro, le quali non sono sostenute per acquisire il reddito, ma costituiscono oneri supplementari rispetto alla normale prestazione lavorativa, assunti nell'interesse del datore di lavoro che proprio per questo è tenuto a rimborsarli (cfr., per analogia, l'art. 327 b CO). Il relativo rimborso spese non è imponibile come reddito. Di conseguenza, se le indennità di trasferta appaiono insufficienti a coprire i costi effettivi, i contribuenti che esercitano un'attività lucrativa dipendente devono far valere le loro pretese nell'ambito del rapporto d'impiego, ma non possono trarne alcun vantaggio a livello di deduzioni fiscali (sentenze del TF 2C_630/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 2.6; 2C_260/2008 del 6 agosto 2008 consid. 3.1; 2A.2/2006 del 17 maggio 2006 consid. 2.1.2). 4.4.3. Ora, il ricorrente percepisce dal datore di lavoro un rimborso forfettario per l'utilizzo dell'autovettura (l'importo massimo previsto dal regolamento del datore di lavoro, proprio per tener conto dell'intenso utilizzo del veicolo). Ne consegue che, per quanto concerne le trasferte svolte nell'ambito dello svolgimento della sua attività lavorativa, queste sono rimborsate forfetariamente. Se l'indennizzo pagato dal datore di lavoro fosse insufficiente, non si tratterebbe in ogni caso di una spesa professionale deducibile. Non risulta peraltro che l'insorgente debba assumersi spese professionali in senso stretto, cioè costi per il trasporto dal domicilio al luogo di lavoro, tenuto conto del fatto che la sua attività si svolge all'esterno, presso i singoli clienti, e neppure il ricorrente sostiene di doversi recare alla sede del suo datore di lavoro prima di intraprendere la sua attività di consulente del servizio esterno. In ogni caso, l'onere della prova di eventuali spese necessarie per raggiungere la sede di servizio sarebbe a suo carico. 4.4.4. Va comunque puntualizzato che le modalità di calcolo delle spese di trasporto sono alquanto discutibili. Oltre a calcolare le spese a partire da un importo forfettario per ogni chilometro percorso (fra 0.65 e 0.70 franchi), il contribuente chiede infatti la deduzione separata delle imposte di circolazione, dell'assicurazione RC e casco, delle tasse di parcheggio e persino dei mezzi pubblici. Per tutti i costi in questione, il contribuente non apporta alcun giustificativo. Non solo: i suddetti costi si riferiscono a 4/5 automobili differenti. È chiaro tuttavia che il costo chilometrico forfettario include già tutte le spese. Per esempio, la deduzione forfettaria di 70 centesimi al chilometro, prevista dall'appendice dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (RS 642.118.1) è stabilita per una percorrenza di 15'000 km all'anno con un'automobile di circa 1600 cm³ e comprende le spese fisse annuali, quali l'ammortamento del veicolo, le imposte, le assicurazioni RC e casco parziale, la locazione di un posteggio, la vignetta autostradale e le spese variabili di utilizzazione quali carburante, olio, pneumatici e servizi (cfr. la sentenza del TF 2C_630/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 2.2 e giurisprudenza citata). 4.5. 4.5.1. Il ricorrente fa altresì valere importi molto importanti legati al consumo di pasti fuori casa, ed anche con clienti. Tuttavia nei certificati di salario agli atti viene espressamente indicato " Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt ". Nell'ambito della procedura di ricorso, il ricorrente è stato espressamente invitato a spiegare per quali motivi il datore di lavoro abbia inserito la nota " Mittagessen durch

Arbeitgeber bezahlt”. Con risposta del 13/14.3.2019 RI 1 spiega, a tal proposito: “Da ultimo, vi chiediamo la motivazione che vi spinge a chiedere al contribuente il significato di “ Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt ”. Tale quesito dovrebbe semmai essere sottoposto al datore di lavoro. Per conto del contribuente, ci limitiamo unicamente ad esprimere un’interpretazione basata su aspetti documentali già in vostro possesso, e meglio: · Nel summenzionato regolamento, non vi è evidenza alcuna circa il pagamento di buoni pasto o di una mensa a disposizione del cliente o di qualsiasi altra informazione che risalti il rimborso e/o il pagamento delle spese per il vitto; · Nei certificati di salario emessi dalla _____, non vi è evidenza alcuna circa l’indennità di vitto (punto 13.1.1.). 4.5.2. Nello Spesenreglement principale, in merito ai “Verpflegungskosten” viene espressamente indicato: “Bei Mitarbeitenden, die mehr als 60% der Arbeitszeit ausserhalb ihrer üblichen Arbeitstätte tätig sind und deshalb eine Mittagessensentschädigung erhalten, wird Im Lohnausweis unter Bemerkungen folgender Hinweis angebracht: “Mittagessen durch Arbeitgeber bezahlt”, ossia “Nel caso di dipendenti che lavorano oltre il 60% del loro orario di lavoro al di fuori del luogo di lavoro abituale e che pertanto ricevono una retribuzione per il pranzo, deve essere inclusa la seguente indicazione nel certificato di lavoro: "Pranzo pagato dal datore di lavoro". 4.5.3. Come visto il ricorrente precisa di non percepire alcun rimborso per i pasti da lui consumati fuori casa. Tuttavia, in presenza della dicitura menzionata in tutti i certificati di salario e della spiegazione inclusa nello Spesenreglement , si deve concludere che la situazione è ben diversa. L’obbligo, per il datore di lavoro, di indicare, nelle osservazioni del certificato di salario, che paga i pranzi del dipendente del servizio esterno, è legato al fatto che, in presenza di un regolamento delle spese approvato dall’autorità fiscale cantonale, il datore di lavoro non è tenuto a indicare l’ammontare del rimborso spese versato al dipendente per le spese per i pasti. Gli spazi riservati al rimborso spese rimangono pertanto vuoti, sebbene il dipendente abbia ottenuto indennizzi anche rilevanti. Per evitare che egli faccia valere anche la deduzione per il pasto fuori casa (articoli 26 cpv. 2 lett. b LIFD e 25 cpv. 1 lett. b LT), viene richiesto l’inserimento di quella frase nelle osservazioni (cfr. Bosshard , Änderungen beim Muster-Spesenreglement im Hinblick auf den neuen Lohnausweis, in RF 59/2004 p. 703 s.; inoltre Bosshard/Mösli , , Der neue Lohnausweis, Das Handbuch für die Praxis, Berna 2007, p. 123). Proprio perché nel certificato di salario non viene indicata un’indennità per spese di vitto, il datore di lavoro dell’insorgente ha correttamente inserito la frase nelle osservazioni dello stesso certificato. Ne consegue che il ricorrente non ha avuto alcun costo per il pasto di mezzogiorno. 4.5.4. Per quanto concerne invece i pasti consumati con i clienti, occorre riferirsi alla somma forfettaria percepita da RI 1 quale indennizzo delle spese di rappresentanza: nell’importo di 8’400 franchi all’anno, sono infatti compresi anche gli inviti di partners commerciali per piccole consumazioni al ristorante ed in generale le spese accessorie per e con i clienti. Posto come già secondo lo Spesenreglement il dipendente è tenuto a contenere le spese, mal si comprende come possano essere necessari all’esercizio della professione, ancorché del tutto non comprovati, costi per pranzi con clienti, commisurati in fr. 9’500.- (2013), 12’000.- (2014) e 12’200.- (2015). 4.6. 4.6.1. RI 1 fa poi valere anche le spese legate all’ufficio: indica di avere a disposizione presso la propria abitazione degli spazi in cui è solito incontrare i clienti. Il Tribunale federale, ancora in una recente sentenza del 31.5.2018 (TF 2C_1033/2017, consid. 3 e riferimenti ivi citati) ha indicato che, affinché i costi per l’utilizzo di un ufficio privato presso il proprio domicilio possano essere considerati spese professionali ai sensi dell’art. 26 cpv. 1 lit. c LIFD, il contribuente vi deve svolgere regolarmente una parte sostanziale dell’attività professionale,

poiché il datore di lavoro non mette a disposizione un ufficio adeguato. Al contempo il contribuente deve disporre presso il proprio domicilio di uno spazio appositamente adibito a questo scopo. Nel caso in cui un locale venga utilizzato principalmente, ma non esclusivamente a fini professionali, la parte dei costi sostenuti per l'utilizzo deve essere ritenuta quale costo di mantenimento personale.

4.6.2. Nel caso che qui ci occupa, il ricorrente ha concluso con il proprio datore di lavoro un contratto di commesso viaggiatore. Questa tipologia di contratto è espressamente regolata agli art. 347 e segg. CO. In particolare l'art. 347 CO prevede: (1) Mediante il contratto d'impiego del commesso viaggiatore, questi si obbliga, per conto d'un commerciante, industriale o capo d'azienda d'altro genere gestita in forma commerciale, a trattare o concludere fuori dei locali dell'azienda affari di qualsiasi natura, contro remunerazione. (2) Non è considerato commesso viaggiatore il lavoratore che prevalentemente non viaggia o che lavora soltanto occasionalmente o transitoriamente per il datore di lavoro, nonché il viaggiatore che conclude affari per conto proprio. In assenza di prove concrete circa la necessità di dover far capo ad una sala riunioni per l'incontro con clienti, proprio per sua natura il lavoratore che svolge la professione di commesso viaggiatore è portato ad incontrare i clienti nella propria area di attività, senza necessariamente abbisognare di uffici a tale scopo. Non si spiegherebbe altrimenti l'alto compenso ricevuto a titolo di rifusione spese (fr. 18'000.- annui, oltre ai pasti di mezzogiorno). Al punto 16 del contratto, viene infatti così indicato: "A titolo di rimborso per le spese correlate all'attività amministrativa e ai viaggi di lavoro (visite ai clienti, sedute, corsi di formazione, manifestazioni, ecc.) il consulente riceve un'indennità mensile forfettaria". Seguendo anche la giurisprudenza dell'Alta Corte difficilmente si potrebbe ammettere che il qui ricorrente svolga una parte sostanziale del proprio lavoro, di commesso viaggiatore, al proprio domicilio. Neppure soccorre al contribuente la documentazione fotografica: buona parte dei contribuenti dispone presso la propria abitazione di un locale dotato di scrivania. Ciò non significa ancora che lo stesso venga utilizzato esclusivamente a scopi professionali. Neppure la fotografia in cui si ritrae la sala conferenze è determinante: si tratta a tutti gli effetti di un tavolo da pranzo, ritenuto come nel locale immortalato si vede senz'ombra di dubbio che è posizionato nella zona della cucina (cfr. immagine riflessa nella vetrata).

4.7. Il ricorrente fa poi valere altre spese legate a costi del cellulare, del materiale di cancelleria e delle spese postali nonché della pubblicità. Come visto in precedenza il qui contribuente beneficia di un rimborso spese forfettarie che comprende altresì: telefonate di lavoro da telefoni privati, spese postali e telefoniche, regali da consegnare in omaggio in occasione di inviti da parte di partner commerciali, spese accessorie sostenute per e con i clienti, senza fatture. Anche per questi costi, il contribuente non apporta alcun giustificativo atto a dimostrare di aver avuto spese eccedenti l'importo forfettario già corrispostogli.

4.8. 4.8.1. Nel caso concreto, l'autorità fiscale, senza invero pretendere alcun giustificativo, nel determinare il reddito netto del contribuente ha sempre preso in considerazione parte delle spese supplementari da lui fatte valere, seguendo il seguente schema:

2013	2014	2015	CS dipendente	152'642	176'688			
175'446	Rifusione spese	18'000	18'000	18'000	Spese chieste in deduzione	-47'000	-55'270	
-56'000	Ripresa spese	20'000	28'270	20'000	Totale	143'642	167'688	157'446
144'000	168'000	157'000						

4.8.2. Nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito

imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1 in fine). Secondo il Tribunale federale, una tassazione d'ufficio per mezzo di una stima entra semmai in considerazione quando in gioco è solo l'ammontare della deduzione e il suo accertamento nell'ambito della procedura probatoria si sia rivelato impossibile per dei motivi che sono indipendenti dal contribuente (sentenza del TF 2C_785/2017 del 5 aprile 2018 consid. 2.2.2 con rinvii a giurisprudenza e dottrina). In assenza di giustificativi atti a dimostrare l'esistenza di spese professionali, l'autorità fiscale si è già dimostrata molto generosa nei confronti del contribuente, probabilmente seguendo una "prassi" interna, che tuttavia esula dalle normative e dalla giurisprudenza in vigore. 4.8.3. Proprio il ricorrente, nel gravame si appella al fatto che, rispetto ai periodi fiscali precedenti, la prassi sarebbe stata applicata in maniera più restrittiva. Va ora 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). 4.9. Ne discende pertanto che, per quanto concerne le spese professionali, la decisione dell'autorità fiscale merita tutela. Si rende nuovamente attento il ricorrente del fatto che l'autorità inferiore è stata finanche troppo generosa a riconoscere parte delle spese da lui fatte valere, senza la presentazione di alcun giustificativo. II. Spese di manutenzione immobiliare 5. 5.1. Il ricorrente censura anche il mancato riconoscimento delle spese di manutenzione relative ai lavori che hanno interessato il mapp. _____ RFD _____ di sua proprietà. L'autorità fiscale, anche dopo aver visionato tutta la documentazione inerente i lavori eseguiti è dell'avviso che ci si trovi confrontati ad un intervento radicale, assimilabile ad una nuova costruzione. Motivo per cui, le spese sostenute sono spese di miglioria e come tali non deducibili. 5.2. Secondo l'art. 32 cpv. 2 LIFD, di uguale tenore dell'art. 9 cpv. 3 LAID, 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. Analoga disposizione esiste a livello cantonale, anche se l'art. 31 cpv. 2 LT non disciplina espressamente le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione. Malgrado i Cantoni avessero tempo due anni dall'entrata in vigore della legge federale – vale a dire entro inizio 2012 – per adeguare la loro legislazione alle disposizioni federali (art. 72 j cpv. 1 LAID), il legislatore ticinese non vi ha tutt'ora provveduto. La Divisione delle contribuzioni ha nondimeno manifestato la volontà di abolire la cosiddetta "prassi Dumont" già a decorrere dal 1° gennaio 2010, come dimostra inequivocabilmente la nuova Circolare n. 7/2010 del mese di aprile 2011. 5.3. 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: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l’impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2007, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Basilea/Therwil 2001, n. 24 ad art. 32 LIFD, p. 787); · 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 (decisione CDT n. 80.96.170 del 27 gennaio 1997, in: RDAT II-1997 n. 4t). 5.4. 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. 7/2010 dell’aprile 2011). 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), 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 concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di 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 (decisione TF n. 2C_727/2012 e 2C_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318). 5.5. Non possono neppure essere dedotte le spese di acquisto e fabbricazione di beni patrimoniali (art. 34 lett. d LIFD e art. 33 lett. d LT). Si rileva che le spese di fabbricazione (“Herstellung”; “production”) non concernono soltanto le nuove costruzioni, ma riguardano pure i casi di “demolizione e ricostruzione estesa” o di “risanamento totale” di un immobile, a tal punto importanti e radicali da dover essere

assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, diversa da quella preesistente (decisione TF n. 2P.25/1998 del 24 febbraio 1999, in: R DAT II-1999 n. 21t). Simili interventi devono essere assimilati in tutto e per tutto a una nuova costruzione, senza che possano entrare in linea di considerazione lavori di manutenzione fiscalmente rilevanti e quindi deducibili dal reddito imponibile. L'Alta Corte ha, per esempio, negato ogni deduzione · ad un contribuente che nell'ambito di lavori di risanamento aveva, di fatto, costruito una nuova stalla al piano inferiore di un edificio (decisione TF n. 2C_666/2012 e 2C_667/2012 del 18 dicembre 2012); · ad un contribuente che aveva ricostruito lo stabile principale e trasformato quello accessorio da garage ad appartamento (decisione TF n. 2C_63/2010 del 6 luglio 2010, in: StR 65/2010 p. 864); · ad un contribuente che aveva ricostruito una pergola andata distrutta – eccezion fatta per la sua struttura portante – a seguito di forti nevicate (decisione TF n. 2C_878/2010 del 19 aprile 2011, consid. 4 e 6.1); · ad un contribuente che aveva acquistato, per l'100'000 franchi, una casa originariamente utilizzata da due famiglie e l'aveva trasformata, impiegando complessivamente l'500'000 franchi, in una casa destinata all'abitazione di una sola famiglia, procedendo in particolare ad un cambiamento di destinazione dell'immobile, situato fuori zona edificabile (sentenza 2C_233/2011 del 28 luglio 2011, in RDAF 2013 II p. 80); · ad un contribuente che aveva trasformato il sottotetto di una vecchia casa, parzialmente adibita ad uso agricolo, in una camera da letto con guardaroba e bagno, con conseguente cambio di destinazione (decisione TF n. 2C_153/2014 del 4 settembre 2014, in RF 70/2015 p. 157); · ad un contribuente che aveva acquistato per 115'000 franchi un immobile parzialmente abitativo e parzialmente agricolo, che non era più abitato da 30 anni, ed aveva intrapreso un risanamento completo impiegando oltre 130'000 franchi (decisione TF n. 2C_286/2014 e 2C_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428). Lo stesso ha fatto questa Camera, negando la deduzione dei costi di costruzione a contribuenti che, demolito in quanto fatiscente un edificio annesso alla propria villa, lo avevano ricostruito, mantenendo inalterata la volumetria ma trasformandolo da negozio a garage (CDT n. 80.2002.96 del 10 giugno 2002). In un altro caso ha negato ogni deduzione ad un contribuente che aveva trasformato ed ampliato un rustico, la cui destinazione era passata da stalla ad abitazione secondaria (CDT n. 80.2003.190 del 9 febbraio 2004, in: RtiD II-2004 n. 7t). 5.6. In un caso recente, questa Corte ha considerato che gli interventi erano tanto importanti e radicali da dovere essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, in un caso in cui l'intervento sull'edificio esistente, che non era diviso in due distinti blocchi, aveva comportato la creazione di due nuovi volumi, collegati ma ben distinti. Il piano interrato ed il piano terreno erano stati inoltre radicalmente riorganizzati, con l'abbattimento di una parete divisoria, ed il secondo volume era stato rialzato rispetto all'altezza che aveva in precedenza la parte “a monte” dell'immobile. Il tetto era poi stato diviso in tre distinte parti, che terminavano a filo dei muri esterni, modificando in tal modo i due tetti preesistenti. La Camera di diritto tributario ha sottolineato che anche esternamente l'estetica dell'immobile era stata radicalmente modificata, come immediatamente risultava dalla documentazione fotografica, tanto da fare apparire l'immobile, dopo i lavori di riattazione, come un edificio del tutto diverso rispetto a quello precedente (cfr. la sentenza CDT n. 80.2015.65/66 del 24 marzo 2016). 5.7. 5.7.1. Venendo al caso in esame, dagli atti all'incarto emerge che il mapp. _____ RFD _____ è stato trasformato da abitazione bifamiliare ad abitazione unifamiliare. Nel modulo relativo alla domanda di costruzione viene indicato, per quanto concerne il genere di lavoro: “riattazione con ampliamento”. I costi di costruzione stimati indicati nella domanda di costruzione erano di fr. 765'000.-. Dallo scritto trasmesso il

12.10.2017 dal ricorrente all'autorità fiscale in relazione alla modalità di finanziamento è risultato che il costo dei lavori è stato nettamente superiore. I lavori sono stati finanziati con la seguente modalità: · fr. 660'000.-, fr. 990'000.- e fr. 70'000.- tramite emissioni di ipoteche bancarie; · fr. 345'000.- provenienti dal capitale LPP del contribuente; · fr. 145'000.- provenienti dalla vendita di un immobile a _____; · fr. 37'000.40 provenienti dal capitale del 3° pilastro di _____ Assicurazioni; · fr. 21'526.30 provenienti dal capitale del 3° pilastro di _____ Assicurazioni; · fr. 8'370.- quale sussidio cantonale; · il restante saldo tramite capitale proprio.

5.7.2. Nella relazione tecnica allestita dallo Studio d'architettura _____, in merito alle caratteristiche del progetto viene indicato: “Il progetto prevede una trasformazione dell'abitazione sia per quanto riguarda la disposizione degli spazi interni, sia dal punto di vista volumetrico. L'accesso avverrà sempre dal fronte nord al piano superiore dove si troverà una zona giorno con soppalco. Al piano seminterrato verranno collocati gli spazi di servizio e le camere. L'area barbecue e il capanno degli attrezzi verranno mantenuti, mentre la tettoia per le auto verrà sostituita. È prevista la realizzazione di una piscina a sud del mappale e la scarpata verrà disegnata in due terrazzamenti”. 5.8. L'esame delle planimetrie allegate alla domanda di costruzione permette di ritenere che ci si trovi, come rettamente indicato dall'autorità resistente, dinanzi ad un caso di riattazione totale, comparabile ad una nuova costruzione.

5.8.1. Prima della trasformazione l'immobile al mapp. _____ RFD _____ era suddiviso in due appartamenti (cfr. planimetria nr. 02). Quello al pian terreno disponeva di due camere (di rispettivi 10 e 14 mq), una piccola cucina (6mq), una sala da pranzo (10 mq), un bagno (3mq), due locali tecnici, uno con ingresso dall'interno (3 mq) e l'altro con entrata dall'esterno (8 mq), nonché di una cantina (6 mq), di una lavanderia (12 mq) e di un disimpegno (21 mq). Il primo piano poteva essere raggiunto tramite scale interne. L'appartamento ivi ubicato disponeva di una cucina (5.5 mq), di una sala da pranzo (37 mq), di due bagni (uno dei quali di 6 mq) e di tre camere (due da 10 mq e una da 14 mq). L'abitazione disponeva inoltre di due piani.

5.8.2. Il nuovo piano terra si presenta rivoluzionato (cfr. planimetria nr. 06): sono state infatti realizzate due ampie camere di 24 mq ciascuna, vi sono due bagni entrambi di 8 mq. Essi trovano in posizione differente rispetto a prima, e meglio alle estremità del piano: uno è collegato ad una delle due camere, mentre l'altro ha un accesso distinto. In precedenza l'unico bagno esistente era attiguo alla sala da pranzo. La lavanderia ha preso il posto in cui era in precedenza ubicata la cantina, mentre il locale tecnico (di 10 mq) è stato creato in una parte del disimpegno. La casa si presenta inoltre in larghezza più estesa: dai precedenti 16.96 m è passata agli attuali 17.6 m. Anche le aperture delle finestre, sul lato che dà verso la piscina sono state modificate. È stata inoltre aggiunta su due lati, un'ampia terrazza. Per quanto concerne il primo piano, zona giorno (cfr. planimetria nr. 07), è stato creato un ampio spazio di 100 mq con annesso un bagno di 5 mq e cucina open space. È stato inoltre costruito ex novo un piano soppalcato comprendente uno studio di 17 mq ed una sala multiuso di 35 mq (cfr. planimetria nr. 08). Dalla planimetria nr. 14 emerge inoltre chiaramente come sia stata modificata l'inclinazione del tetto, del tutto cambiato vista anche l'esistenza del nuovo piano soppalcato. Il culmine della casa è ora di 5 metri ed in precedenza era di 4.41 (cfr. differenza tra le planimetrie nr. 04 e 11). Anche facendo un paragone tra la Sezione A prima dell'intervento di ristrutturazione (cfr. planimetria nr. 03) e dopo (cfr. planimetria nr. 09) appare evidente che non si è più confrontati con la casa di prima: ne è la riprova, a titolo esemplificativo, l'esistenza di un nuovo piano soppalcato, lo spostamento di alcuni muri, la posa di un nuovo tetto posto in senso diverso a quello precedente. Confrontando pure il prospetto sud

(planimetria nr. 04) precedente alla riattazione con quello posteriore ai lavori (cfr. planimetria nr. 11) si vede immediatamente come la casa sia stata stravolta esteticamente anche esteriormente. Si rileva a tal proposito che il ricorrente non ha prodotto alcuna documentazione fotografica circa lo stato attuale dell'immobile. 5.9. L'immobile si presenta pertanto integralmente modificato sia negli spazi interni sia esteriormente. L'importanza dei lavori svolti è peraltro anche confermata dai cospicui mezzi ipotecari e privati investiti nell'operazione: fr. 2'276'896.70 ai quali si aggiunge anche del capitale proprio. Si è pertanto confrontati ad un intervento parificabile ad una nuova costruzione i cui costi non possono essere dedotti quali costi di manutenzione. Anche su questo punto la decisione dell'autorità fiscale merita piena tutela. 6. Il ricorso è respinto. Tasse e spese di giustizia sono poste a carico del 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. 1'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di fr. 2'000.- sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretaria a :

E. 32

LIFD, p. 219 s.; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2aediz., Vol. I, Basilea 1982, p. 649; Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, p. 66). Esse vengono generalmente suddivise in tre distinte categorie:

- fr. 660'000.-, fr. 990'000.- e fr. 70'000.- tramite emissioni di ipoteche bancarie;
- fr. 345'000.- provenienti dal capitale LPP del contribuente;
- fr. 145'000.- provenienti dalla vendita di un immobile a _____;
- fr. 37'000.40 provenienti dal capitale del 3° pilastro di _____ Assicurazioni;
- fr. 21'526.30 provenienti dal capitale del 3° pilastro di _____ Assicurazioni;
- fr. 8'370.- quale sussidio cantonale;
- il restante saldo tramite capitale proprio.
- municipio di _____.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: La segretaria: