

# **TI\_GERICHTE 80.2019.118 vom 6. März 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-03-06, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.118](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.118)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.118 du 6 mars 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.118 del 6 marzo 2019

## **Regeste**

! Reddito della sostanza immobiliare: valore locativo, mancata considerazione della piscina esterna, rinvio degli atti, determinazione della deducibilità delle spese per la riparazione della piscina

## **Erwägungen**

### **E. 1**

In sé la questione sollevata dai ricorrenti concerne la deduzione di costi, che a loro avviso sono qualificabili spese di manutenzione degli immobili. Nella decisione impugnata, l'autorità fiscale non si è tuttavia confrontata con la natura dei costi fatti valere, per stabilire se e in quale misura rientrino effettivamente fra le spese di manutenzione deducibili. Implicitamente ne ha riconosciuto tale carattere, nella misura in cui ha proposto ai contribuenti di ammettere la deduzione richiesta, a condizione che accettassero l'aggiunta di un adeguato valore locativo per la piscina. La ragione per cui, nella decisione contestata, l'Ufficio di tassazione ha negato la deduzione dei costi in questione consiste unicamente nel fatto che la piscina, che è stata oggetto di un importante risanamento, non sarebbe stata considerata nel calcolo del valore locativo. Le spese sostenute dai contribuenti non potrebbero pertanto essere qualificate costi per l'acquisizione del reddito. In questa sede, deve pertanto essere esaminato il reddito della sostanza dei ricorrenti, per stabilire se lo stesso comprenda anche il valore locativo della piscina e se, in caso contrario, si imponga la sua aggiunta al reddito imponibile.

### **E. 2.1**

Secondo gli articoli 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b LIFD, è imponibile quale reddito della sostanza immobiliare il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. L'art. 21 cpv. 2 LIFD precisa, infatti, che il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente. Il riferimento alle condizioni locali usuali sta a significare che determinante per l'IFD rimane il valore di mercato reperibile, che deve essere stabilito in via comparativa tenendo conto anche delle vecchie abitazioni e quindi non necessariamente il canone di locazione massimo conseguibile ( Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, p. 92; v. anche DTF 124 I 152 = ASA 68 p. 773 = StE 1998 A 23.1 n. 1; DTF 123 II 15 = ASA 66 p. 563 = RF 52/1998 p. 190 = StE 1997 A 21.11 n. 41).

### **E. 2.2**

La legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni obbliga i cantoni ad assoggettare all'imposta sul reddito il valore locativo (in virtù del

combinato disposto dell'art. 2 cpv. 1 lett. a e dell'art.

### **E. 2.3**

Per quanto qui di interesse, l'art. 20 cpv. 2 LT precisa che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, è stabilito al 60 - 70 per cento del valore di mercato delle pigioni e che per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. 3. 3.1. Un primo punto controverso è se il valore locativo della casa d'abitazione dei ricorrenti prenda in considerazione anche la piscina. 3.2. Per quanto riguarda le modalità di determinazione del valore locativo, secondo l'art. 1 del decreto esecutivo del 10 dicembre 2014 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2015, esso corrisponde al valore di mercato della pigione per immobili dello stesso genere nella medesima posizione (cpv. 1). Il valore locativo delle abitazioni primarie corrisponde mediamente al 60-70% del valore di mercato della pigione; in mancanza di altri elementi utili al suo calcolo, esso corrisponde, di regola, al 90% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nella decisione di stima (cpv. 2). 3.3. In una sentenza di principio risalente al 9 maggio 2008 (CDT n. 80.2007.173, in: RtiD II-2008 n. 3t), questa Camera ha esaminato nel dettaglio la nuova prassi, già applicata a partire dal periodo fiscale 2006, sulla base di una circolare della Divisione delle contribuzioni, concludendo per la sua illegalità. In primo luogo, il Canton Ticino non rientra nel novero dei cantoni in cui i valori locativi sono "accertati individualmente" nella procedura di stima ufficiale degli immobili. Ciò presupporrebbe infatti che la legge sulla stima ufficiale prevedesse espressamente l'accertamento individuale non solo del valore di stima in sé ma anche del valore locativo dell'immobile, come avviene, per esempio, nel Canton Argovia oppure Svitto. La sola circostanza che dalla decisione dell'Ufficio stima si possa ricavare anche il valore di reddito non significa invece che essa accerti anche il valore locativo dell'immobile, ove si pensi appena che l'autorità di cosa giudicata non si estende in linea di principio ai motivi di una decisione ma solo al dispositivo. D'altra parte, anche volendo sostenere che la decisione dell'Ufficio stima, nella misura in cui accerta il valore di reddito, non passa in giudicato scaduto il termine per impugnarla dinanzi allo stesso Ufficio, ugualmente non vi sarebbero le condizioni perché tale valore possa essere riesaminato nell'ambito di una procedura di reclamo prima, e di ricorso poi, contro la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito. In primo luogo, nel rispetto delle regole sull'onere probatorio, non si può pretendere che sia il contribuente a portare la prova dell'inesattezza del valore locativo indicato nella decisione in questione. Quindi, si dovrebbe stabilire a chi compete l'eventuale esame dei reclami e dei ricorsi contro il valore locativo. Contrariamente alla soluzione adottata nel Canton Berna, in cui l'autorità competente per l'accertamento della stima ufficiale, da una parte, e per la tassazione dell'imposta sul reddito, dall'altra, è sempre l'autorità di tassazione, in Ticino le competenti autorità ed i successivi rimedi giuridici non si identificano: la stima ufficiale è di pertinenza dell'Ufficio stima, mentre l'accertamento dell'imposta sul reddito è attribuito agli uffici circondariali di tassazione, così come la decisione sulla stima è impugnabile dapprima dinanzi allo stesso Ufficio stima e poi al Tribunale di espropriazione, mentre la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito è suscettibile di reclamo all'Ufficio di tassazione e di ricorso alla Camera di diritto tributario. Inoltre, perché si possa entrare nel merito di un reclamo o di un ricorso, dovrebbe essere disponibile una decisione motivata, cioè una decisione in cui l'autorità di stima indichi in quale modo ha intrapreso l'accertamento del valore locativo, in modo da consentire al contribuente di valutare se contestarlo o meno. Le decisioni dell'Ufficio stima si limitano invece ad indicare il reddito

(presunto o dichiarato), il tasso di capitalizzazione ed il valore di reddito che ne deriva, senza aggiungere ulteriori precisazioni. A titolo abbondanziale, questa Camera ha infine sollevato i propri dubbi in merito alla circostanza che il valore di reddito – ma anche il 90% del valore di reddito – accertato nel quadro della procedura di stima ufficiale corrisponda effettivamente al 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato (cfr. anche CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006; 80.2007.18 del 9 marzo 2007).

3.4. Tornando alla fattispecie in esame, il valore locativo della proprietà immobiliare dei ricorrenti, che funge da loro abitazione primaria, è stato determinato proprio in applicazione della prassi illegale appena ricordata, che l'autorità resistente si ostina ad applicare. Il valore di reddito dell'edificio principale (subalterno A), secondo la scheda di calcolo della stima ufficiale (superficie abitabile mq 193), ammonta infatti a fr. 24'116,86. Il valore locativo, stabilito dall'Ufficio di tassazione ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito corrisponde al 90% di quest'ultimo importo, cioè a fr. 21'705.–. Sebbene gli insorgenti non contestino il valore locativo della loro abitazione in quanto tale, si deve constatare che è stato determinato applicando una prassi che l'autorità di tassazione sa da ormai oltre dieci anni essere illegale. La ricostruzione del calcolo del valore locativo effettuato dall'Ufficio di tassazione consente anche di concludere che lo stesso non tiene conto della piscina. Come già rilevato, infatti, l'Ufficio cantonale di stima ha attribuito un valore di reddito solo all'edificio principale e non anche alla piscina, che costituisce un subalterno a sé stante. Tale circostanza è del resto stata confermata dallo stesso Ufficio di stima, in una lettera inviata il 19 giugno 2018 all'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni. Come ha fatto notare anche la Divisione delle contribuzioni, nelle sue osservazioni al ricorso, gli stessi contribuenti erano consapevoli del fatto che il valore locativo dell'abitazione non comprendeva anche quello della piscina. Altrimenti non si spiegherebbe perché abbiano aggiunto all'importo di fr. 21'705.– ulteriori fr. 650.–, qualificati “valore di reddito piscina”.

4. 4.1. Nella decisione impugnata, l'autorità resistente ha concluso che, per il fatto che la piscina non produce alcun reddito imponibile, è esclusa la deduzione delle relative spese di manutenzione. I ricorrenti sottolineano tuttavia che l'Ufficio di stima avrebbe “iniziato, da qualche anno, ad includere nel calcolo del valore di reddito anche quello riferito alle piscine”, come documentato dalla decisione adottata in occasione di un aggiornamento particolare della stima, in seguito alla riattazione totale di un immobile di \_\_\_\_\_.

Dalla decisione in questione risulta infatti che all'edificio accessorio (subalterno Z), costituito dalla piscina, è stato attribuito un valore di reddito di fr. 26,54 al mq, per un totale di fr. 955,44. Secondo gli insorgenti, lo stesso metodo di calcolo del valore locativo della piscina sarebbe “già stato applicato da parte dell'autorità fiscale anche nei confronti di diversi altri contribuenti”, dei quali sono disposti a fornire i nominativi. Su questi presupposti, invocano la parità di trattamento nell'illegalità, chiedendo l'aggiunta del valore locativo della piscina, nella misura di fr. 875.–, e la deduzione delle spese litigiose. Per stabilire se la prassi, cui fa riferimento il ricorso, sia illegale, ci si domanda dapprima se nel calcolo del valore locativo debba effettivamente essere presa in considerazione anche una piscina.

4.2. La base legale, da cui dipende l'assoggettamento del valore locativo all'imposta sul reddito, delimita il proprio campo d'applicazione parlando del “valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito” (articoli 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b LIFD). I beni immobili sono la categoria più importante dei fondi secondo l'art. 655 cpv. 1 CC, tanto è vero che spesso i due termini vengono usati come sinonimi ( Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ediz.,

Zurigo 2016, n. 7 ad art. 21 LIFD, p. 424). Per immobile si intende qualunque superficie di terreno che abbia confini sufficientemente determinati (art. 2 lett. a dell'Ordinanza del 23 settembre 2011 sul registro fondiario [ORF; RS 211.432.1]). La proprietà del fondo si estende superiormente nello spazio ed inferiormente nella terra fin dove esiste per il proprietario un interesse ad esercitarla (art. 667 cpv. 1 CC). Essa comprende, salvo le restrizioni legali, tutto ciò che è piantato o costruito sul terreno ed anche le sorgenti (art. 667 cpv. 2 CC). Fra le costruzioni, che si considerano parti costitutive del fondo, rientra tutto ciò che è unito al fondo mediante la tecnica, sia al di sotto sia al di sopra del suolo. Si tratta non solo degli edifici e dei muri, ma anche di ponti, condotte, cantine, parcheggi sotterranei ecc. Non vi rientrano per contro le "costruzioni mobiliari" menzionate dall'art. 677 CC. Queste ultime sono capanne, baracche, tettoie e simili, costruite sul terreno altrui senza intenzione di incorporarvele durevolmente. Esse rimangono del loro speciale proprietario (art. 677 cpv. 1 CC) e non sono iscritte nel registro fondiario (art. 677 cpv. 2 CC). Per determinare se si tratti di una costruzione mobiliare, si deve tener conto sia dell'intensità oggettiva del legame che unisce la cosa al suolo sia dell'intenzione soggettiva del proprietario dell'immobile. In una recente sentenza, il Tribunale federale ha riconosciuto che non costituisce una costruzione mobiliare bensì una parte costitutiva del fondo una piscina, che non è semplicemente adagiata sul suolo ma poggia su un basamento in cemento armato, è interrata fino a tre quarti della sua profondità ed è circondata da uno strato di calcestruzzo colato (sentenza 5D\_77/2017 del 25 ottobre 2017, in SJ 2018 I p. 229 = RNRF 99/2018 p. 255). È indubbio che la piscina, che sorge sul fondo di proprietà dei ricorrenti, sia una parte costitutiva dell'immobile.

4.3. 4.3.1. L'imposizione del valore locativo concerne d'altronde tutti i beni immobili, a differenza di quelli mobili. 4.3.2. Il Tribunale federale ha già più volte stabilito che il valore locativo dell'immobile destinato all'uso personale non rappresenta un introito fittizio, bensì un reddito reale in natura (decisione TF n. 2C\_5/2007 del 21 giugno 2007 consid. 2.3; decisione TF n. A.254/1996 del 13 febbraio 1998 consid. 2b, in ASA 67, p. 713; decisione TF n. 2A.126/1992 del 19 febbraio 1993 consid. 2a, in ASA 63, p. 157 e riferimenti). In dottrina, viene sottolineato il fatto che l'imposizione del valore locativo consente di sottoporre allo stesso trattamento tutti i contribuenti che investono il loro capitale proprio in un bene patrimoniale, realizzando o potendo realizzare in tal modo un reddito, tanto è vero che l'imposizione concerne anche le case di vacanza e le abitazioni secondarie (Gurtner/Locher, *Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung*, in ASA 69, p. 603). La circostanza che la legge non preveda l'assoggettamento all'imposta sul reddito anche del valore di godimento dei beni mobili non è costitutiva di una disparità di trattamento, ma dipende essenzialmente dal fatto che il capitale investito da un privato in beni di consumo durevoli (arredamento, automobili, yacht, cavalli da corsa, quadri, opere d'arte ecc.), in caso di locazione, non consente di trarne un'eccedenza di ricavi e quindi un reddito imponibile. Nel compenso ricevuto per la concessione dell'uso di questi beni, infatti, vi è un'importante componente che si riferisce al deprezzamento del bene e che come tale non rientra nel canone pagato per il suo uso. Ne consegue che il valore d'uso dei propri beni mobili sarebbe praticamente neutralizzato da questa componente, che indennizza la perdita di valore dei beni (Gurtner/Locher, *op. cit.*, p. 604 ss.; inoltre Locher, *Eigenmietwertbesteuerung in der Schweiz*, in: Behnisch/Marantelli [a cura di], *Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts*, Berna 2014, p. 338 s.). In questo contesto, viene menzionata la particolarità delle case signorili e delle ville lussuose, cioè di beni che sono caratterizzati dal fatto di essere concepiti in funzione delle esigenze personali di proprietari

particolarmente abbienti. Eventuali strutture straordinarie, finalizzate solo all'appagamento di un capriccio personale del proprietario, che non offrirebbero alcun vantaggio ad un terzo, dovrebbero essere escluse dal valore locativo ed essere assimilate a beni di consumo. Infatti, può rientrare nella nozione di reddito solo quella parte di valore locativo che sarebbe conseguibile sul mercato come canone di locazione; coerentemente, dovrebbe essere esclusa la deduzione delle spese di manutenzione che si riferiscono a questa componente ( Gurtner/Locher , op. cit., p. 606).

4.3.3. Anche la giurisprudenza afferma che ville e case signorili richiedono un trattamento particolare. Già in una sentenza del 1956 (ASA 25 p. 308), su ricorso di un contribuente ticinese, il Tribunale federale aveva avuto modo di affermare che ville e case signorili presentano la particolarità di essere costruite “con larghezza di mezzi, con gusti tutt'affatto personali e con particolari attrezzature ed installazioni interne ed esterne” , sicché “non sono fatte per essere locate e non esiste per loro un prezzo corrente sul mercato”. La Corte aggiungeva che: Il proprietario che, per necessità, è obbligato di locarle lo fa in generale ad un canone insolito, molto basso, che non può fornire una base oggettiva per l'imposizione. Il giusto prezzo, che nei casi normali si determina nel libero gioco fra domanda ed offerta, nel caso del tutto particolare di queste case deve essere forzatamente calcolato in via di presunzione tenendo conto, da una parte, del costo o del valore venale e soprattutto del valore che rappresenta per il proprietario l'abitazione, con la sua area, i giardini, le installazioni ed il confort in genere, e, dall'altra parte, della pigione massima che potrebbe presumibilmente essere offerta, da un terzo, in condizioni economiche e sociali analoghe, desideroso d'affittare una siffatta proprietà. In una sentenza del 7 aprile 2010 (n. 80.2009.41/42), la Camera di diritto tributario ha rilevato che, nel caso di abitazioni di lusso, bisogna anche tener conto del fatto che la domanda è inferiore rispetto alle abitazioni di standard inferiore. Allora, il valore locativo di una casa di lusso può sì essere commisurato a ciò che il proprietario potrebbe esigere quale canone di locazione secondo i parametri locali, ma solo nella misura in cui tali redditi sarebbero conseguibili di fatto sul mercato. Neppure si può prendere in considerazione la somma necessaria a garantire un rendimento appropriato dell'insieme del capitale investito, proprio perché una parte dell'investimento dovrebbe essere abbandonata, in caso di locazione, non essendo l'inquilino interessato a quelle installazioni straordinarie che soddisfano solo esigenze strettamente personali del proprietario (sentenza citata, consid. 2.3, con riferimento alla sentenza del Tribunale amministrativo del Canton San Gallo del 27 giugno 1996, in RF 51/1996 p. 395 = StE 1996 B 25.3 n. 17; come pure a Gurtner/Locher , op. cit., p. 606). Nella medesima pronuncia, questa Corte ha anche ricordato che, nella circolare n. 15 (per quanto noto, non più in vigore), la stessa Divisione delle contribuzioni prevedeva un'eccezione per le ville e case signorili . Per simili immobili, il valore locativo deve infatti essere definito in modo più preciso ed individualizzato di quanto non consentano di fare i diversi metodi schematici previsti per le case unifamiliari e per i condomini. Occorre pertanto procedere ad una valutazione caso per caso tenendo conto delle particolarità della costruzione e delle sue installazioni ( Circolare cit., par. 2.2., p. 2).

4.4. Riassumendo, il valore locativo che deve essere assoggettato alle imposte concerne tutti i beni immobili e tutte le parti costitutive degli stessi, ad eccezione di eventuali installazioni o strutture particolarmente lussuose, che devono essere assimilate a beni di consumo e come tali non considerate nel calcolo del valore locativo. In tal caso, deve anche essere esclusa la deduzione delle relative spese di manutenzione ( Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ediz., Basilea 2019, n. 67 ad art. 21 LIFD, p. 679, con riferimento anche alle Direttive dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 25.3.1969 per determinare il valore

locativo delle case d'abitazione occupate dal loro proprietario, in ASA 38 p. 126; v. anche AFC, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, a cura della Conferenza svizzera delle imposte, marzo 2015, cap. 4.3.3, p. 11). Da quanto precede non è lecito concludere che ogni piscina in quanto tale debba essere esclusa dal calcolo del valore locativo. Al contrario, a meno che non si tratti di una componente particolarmente lussuosa e addirittura stravagante, tale da non presentare alcun interesse per un eventuale locatario, si deve ritenere che anche la piscina debba essere considerata. Non mancano del resto sentenze del Tribunale federale (sentenza n. 2C\_1003/2017 del 21.6.2018, in RDAF 2018 II p. 478) o di corti cantonali (p. es.: sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo SB.2009.00033 del 18.11.2009, in StE 2010 B 25.6 n. 58; sentenza della Commissione di ricorso amministrativa del Canton San Gallo I/1-2015/80 del 15.8.2015), che si sono confrontate con la pretesa dei proprietari di dedurre dal valore locativo le spese per la manutenzione di piscine.

4.5. La piscina dei ricorrenti non rientra manifestamente fra quelle installazioni particolarmente lussuose, per le quali si giustifica l'eccezione ammessa dalla giurisprudenza e dalla dottrina menzionate. Neppure l'autorità di tassazione pretende infatti che presenti delle finiture stravaganti o che abbia comunque caratteristiche tali da renderla assimilabile a un bene di consumo piuttosto che a un bene redditizio. In queste circostanze, non è giustificabile la decisione dell'Ufficio di tassazione di negare la deduzione delle spese litigiose solo per il fatto che la piscina non è stata considerata nel calcolo del valore locativo. Ancor meno comprensibile è la motivazione adottata dall'autorità fiscale, se si considera che il valore locativo è stato determinato applicando una prassi che sapeva essere illegale. Invece di preoccuparsi di stabilire un valore locativo che tenesse conto dell'intero immobile con tutte le sue parti costitutive, il fisco cantonale si è limitato a prendere atto che il valore di reddito, accertato dall'Ufficio cantonale di stima nell'ambito del calcolo della stima ufficiale dell'immobile, non aveva considerato l'esistenza della piscina. Constatata la mancata considerazione della piscina nel calcolo del valore locativo dell'immobile degli insorgenti, l'autorità di tassazione avrebbe dovuto rettificare tale valore, anziché negare per questa ragione la deduzione delle spese. Come ha sottolineato in un caso analogo il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, altrimenti verrebbero violati il principio per cui il valore locativo deve conformarsi al valore di mercato come pure i precetti costituzionali (StE 2010 B 25.6 n. 58 consid. 3.2; inoltre la sentenza della Commissione di ricorso amministrativa del Canton San Gallo I/1-2015/80 del 15.8.2015, consid. 3d; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, n. 37 ad § 30, p. 550).

5. 5.1. Invocando il principio della parità di trattamento nell'illegalità, i ricorrenti vorrebbero che il valore locativo della loro piscina fosse calcolato adottando i criteri alla base della determinazione del valore di reddito, che risulta dalla decisione di stima del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, da loro allegato al ricorso. Come già constatato, tuttavia, il valore di reddito accertato dall'Ufficio di stima non ha lo scopo di fornire alle autorità di tassazione il valore locativo da impiegare per il calcolo dell'imposta sul reddito (v. supra, consid. 3.3 e giurisprudenza citata). D'altra parte, non sarebbe serio servirsi di un valore che si riferisce a un altro immobile, situato in un diverso comune. Come emerge anche dalle affermazioni dell'Ufficio di tassazione, nel verbale dell'udienza del 28 gennaio 2019, il valore locativo dovrebbe peraltro riflettere in modo più realistico il valore di mercato. Né il valore locativo indicato nella dichiarazione d'imposta (fr. 650.–) né quello proposto nel ricorso (fr. 787.–) appare adeguato alle condizioni di mercato, tanto più che gli insorgenti pretenderebbero di dedurre da tale importo spese pari a ben fr. 96'014.15.

5.2. In questo contesto, si può accennare a quanto stabilito dal Tribunale

federale, in una sentenza del 31 marzo 1982, che concerne una controversia sorta fra due vicini di casa in merito all'uso di una piscina, che sorgeva sul fondo di uno dei due e concessa in uso all'altro, senza tuttavia definire l'ammontare del compenso. Il tribunale cantonale aveva incaricato un perito di determinare il "valore locativo" della piscina, per il periodo di quasi sei anni durante il quale aveva avuto vigore il contratto. L'indennità di fr. 65'758,20, stabilita dal perito in base ai principi applicabili in caso di calcolo di una pigione, e fatta propria dalla corte cantonale, è stata ritenuta adeguata anche dal Tribunale federale, che non ha mancato di sottolineare il carattere lussuoso di una piscina privata per solo due partner, che siano legati da comproprietà o da un rapporto di locazione (DTF 108 II 112 consid. 5). Non si conoscono evidentemente né il luogo in cui sorgeva la piscina in questione né le sue dimensioni, infrastrutture e finiture. La sentenza citata ha tuttavia messo in rilievo il fatto che una piscina privata rappresenta pur sempre un oggetto di un certo pregio, che ha indubbe ripercussioni sul valore locativo di un immobile. In mancanza di criteri generali, che consentano di determinare tale valore, può essere commissionata una perizia, come avvenuto nel caso in questione.

5.3. Gli atti devono pertanto essere rinviati all'Ufficio di tassazione, affinché determini il valore locativo dell'immobile di proprietà dei ricorrenti, compresa la piscina, nel rispetto del diritto in vigore. Il "valore di mercato delle pigioni", cui deve riferirsi l'autorità nel calcolo del valore locativo, impone di valutare la casa tenendo conto del reddito che potrebbe essere conseguito, anche grazie all'esistenza della piscina esterna.

6. 6.1. Per quanto attiene ai costi chiesti in deduzione dagli insorgenti, l'autorità di tassazione non si è pronunciata sul loro carattere di spese di manutenzione o di miglioria. Come visto, infatti, ne ha negato la deduzione solo perché la piscina non era stata considerata nel calcolo del valore locativo. Spetterà di conseguenza all'Ufficio di tassazione pronunciarsi sulla deducibilità delle spese fatte valere.

6.2. Per il fatto che l'autorità inferiore non è entrata nel merito della natura delle opere intraprese dai ricorrenti, non è possibile esaminare in modo esauriente la questione. D'altronde, non sarebbe giustificato anticipare il giudizio dell'Ufficio di tassazione, contro cui sarà poi ammesso un ulteriore diritto di ricorso. L'importanza stessa dei costi chiesti in deduzione impone tuttavia una disamina scrupolosa della causa degli importanti interventi intrapresi e della loro natura, come pure un confronto fra la piscina prima e dopo gli stessi, per stabilire se, e eventualmente in quale misura, si tratti di manutenzione. A questo riguardo, non può non sollevare qualche perplessità la sproporzione fra il valore di stima ufficiale del manufatto, nel periodo fiscale litigioso (fr. 15'000.-), e l'entità delle spese che sarebbero servite per la sua manutenzione.

6.3. Nell'esame delle spese sostenute, l'autorità fiscale dovrà delimitare fra loro le spese di manutenzione di un immobile, che sono deducibili dal reddito imponibile (articoli 32 cpv. 2 LIFD e 31 cpv. 2 LT) e le spese di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali, che invece non lo sono (articoli 34 lett. d LIFD e 33 lett. d LT). In una recente sentenza, il Tribunale federale si è confrontato con il ricorso di un contribuente, che chiedeva la deduzione dell'importo di fr. 44'125.- (su un totale di fr. 96'125.-), per la riattazione di una piscina interna, che era stata danneggiata a causa di un difetto di progettazione. L'Alta Corte ne ha negato la deduzione, ricordando che le minusvalenze immobiliari non sono deducibili dal reddito, con la conseguenza che non lo sono neppure i costi sostenuti per compensare tali minusvalenze, poiché non si tratta di spese di manutenzione bensì di ricostruzione (RDAF 2018 II p. 478 consid. 5.2). I lavori in questione non erano dunque stati resi necessari dalla normale usura della cosa né dal semplice trascorrere del tempo, con la conseguenza che i relativi costi dovevano essere qualificati come spese di investimento non deducibili (RDAF 2018 II p. 478 consid. 5.3).

Va anche considerata la giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui 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; inoltre sentenza CDT n. 80.2019.6 del 26.7.2019). 6.4. Rifiutando la proposta transattiva formulata in udienza dall’Ufficio di tassazione, consistente nel “suddividere le spese di manutenzione eventualmente ammesse per 20, cifra che corrisponde agli anni di durata stimata di una piscina”, i ricorrenti hanno lamentato il fatto che “così facendo, in pratica non si concede al contribuente la deduzione fiscale della spesa di manutenzione, dato che la stessa viene integralmente recuperata nel corso degli anni successivi per mezzo del corrispondente aggravio”. Ora, come si è precedentemente ricordato (v. supra, consid. 4.3.2), il valore locativo è assoggettato all’imposta sul reddito solo quando si riferisce al godimento di beni immobili. L’immobile usato dal suo proprietario o dal suo usufruttuario viene infatti considerato non un bene di consumo bensì un bene di investimento, con la conseguenza che il suo reddito (in natura) è assoggettato all’imposta, mentre le spese di manutenzione sono dedotte dal reddito imponibile. Anche considerando le spese di manutenzione, nel lungo termine ne risulta un reddito positivo, indipendentemente dalla quota di capitale di terzi servita al suo finanziamento (Gurtner/Locher, op. cit., p. 604). I beni mobili usati dal loro proprietario non sottostanno allo stesso regime fiscale, ma vengono assimilati ai beni di consumo, in considerazione del fatto che la maggior parte del reddito, in caso di locazione, sarebbe costituito non dall’indennizzo del valore d’uso bensì dalla compensazione per la perdita di valore dei beni stessi. A lungo termine, l’uso proprio di beni mobili non produrrebbe mai un reddito positivo, suscettibile di essere assoggettato all’imposta sul reddito (Gurtner/Locher, op. cit., p. 605). Gli insorgenti sembrano pretendere che il calcolo del valore locativo della loro piscina sia commisurato in modo tale che, sul lungo periodo, ne risulti un reddito negativo. In tal modo, però, vorrebbero combinare i vantaggi del regime fiscale previsto per i beni di consumo (esenzione del reddito) con quelli del regime previsto per i beni di investimento (deduzione di tutte le spese di manutenzione). Ciò non è tuttavia compatibile con la legge applicabile e con i principi costituzionali. 6.5. Spetterà pertanto all’autorità di tassazione, dopo aver determinato il valore locativo dell’immobile dei contribuenti, tenendo conto anche della piscina, verificare se le spese fatte valere costituiscano spese di manutenzione deducibili, nel rispetto della legge e della giurisprudenza applicabili.

## **E. 7**

Visto l’esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 6 marzo 2019 è annullata e gli atti sono rinviati all’Ufficio di tassazione per una nuova decisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello Il presidente: La segretari a :