

TI_GERICHTE 80.2019.6 vom 28. November 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-11-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.6

FR: TI_GERICHTE 80.2019.6 du 28 novembre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2019.6 del 28 novembre 2018

Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, ristrutturazione di due rustici, investimento di oltre 200'000 franchi, nuova costruzione in senso economico

Erwägungen

E. 1.1

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. La Divisione delle contribuzioni ha in ogni caso manifestato la volontà di abolire la cosiddetta "prassi Dumont" già a decorrere dal 1° gennaio 2010, come dimostra la Circolare n. 7/2010 del mese di aprile 2011. Detta circolare è stata nel frattempo abrogata e sostituita dalla nuova Circolare n. 7/2019 del novembre 2018, entrata in vigore il 1° gennaio 2019, applicabile, secondo la Divisione delle contribuzioni, a tutti i casi di tassazione ancora aperti (p. 14). In considerazione della sua natura giuridica di ordinanza amministrativa, una circolare si applica infatti immediatamente a tutti i casi ancora aperti, a meno che essa stessa non preveda un regime transitorio (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 35 ad art. 102 LIFD, p. 65). La Circolare 7/2019 riassume e conferma i principi alla base delle deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, tenendo anche conto dei recenti sviluppi giurisprudenziali della Camera di diritto tributario e del Tribunale federale in particolare con riferimento alla deducibilità dei costi sostenuti dal contribuente nell'ambito di importanti interventi di ristrutturazione.

E. 1.2

Per costante giurisprudenza sono considerate spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 5 ad art. 32 LIFD, p. 219 s.; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2ª 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, 3ª ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino, in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2ª ediz., Basilea 2017, 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).

E. 1.3

Per facilitare il lavoro sia dell’amministrazione fiscale che dei contribuenti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva, stabilita dal Consiglio federale per l’imposta federale diretta e dal Consiglio di Stato per l’imposta cantonale (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT). La deduzione complessiva ammonta: · al 10% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo, se, all’inizio del periodo fiscale, l’immobile risale al massimo a 10 anni prima; · al 20% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo se, all’inizio del periodo fiscale, l’immobile ha più di 10 anni (cfr. art. 2 cpv. 1 del regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art.

E. 1.4

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. 7/2019 del novembre 2018, applicabile anche al periodo fiscale litigioso). 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 a 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).

E. 1.5

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: RDAT 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 1'100'000 franchi, una casa originariamente utilizzata da due famiglie e l’aveva trasformata, impiegando complessivamente 1'500'000 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).

E. 1.6

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).

E. 2

cpv. 2 dell'ordinanza federale concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992).

E. 2.1

Nel caso in esame, con la decisione impugnata, l'Ufficio di tassazione ha negato integralmente le spese di manutenzione postulate in deduzione da RI 1 in relazione ai lavori effettuati sul mapp. n. _____ del RFD di _____. L'autorità fiscale, basandosi sulla documentazione fornita dal ricorrente e sull'estratto dell'Ufficio di stima, ritiene che i lavori eseguiti siano a tal punto importanti da trovarsi confrontati con una nuova costruzione. A mente dell'UT, questa conclusione è supportata da vari indizi, fra cui, l'elevato importo investito, l'assenza di un valore locativo, l'esiguo valore attribuito dall'Ufficio di stima ai due stabili prima degli interventi e il fatto che l'abitabilità è stata concessa dopo il termine dei lavori. L'insorgente ritiene invece che le opere eseguite nel corso del 2016 debbano essere assimilate ad interventi di manutenzione. A questo proposito osserva che da quando è proprietario del fondo litigioso (2015) egli ha sempre dichiarato il valore locativo e che, sebbene l'abitabilità sia stata concessa unicamente al termine dei lavori, negli anni precedenti i due immobili erano comunque stati occupati.

E. 2.2

Il diritto tributario impone un esame analitico delle diverse attività edificatorie, riferite alle singole componenti e installazioni dell'immobile (Merlino, op. cit., n. 44 ad art. 32 LIFD, p. 681 s.). Sotto il profilo economico, le singole parti costitutive rappresentano infatti delle unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita e un proprio valore d'uso (Locher, op. cit., n. 18 ad art. 32 LIFD, p. 785). Solo un simile approccio individuale, basato su una valutazione oggettiva e tecnica dei singoli interventi edificatori, permette di garantire l'effettiva deduzione di tutte le spese di manutenzione sostenute, siano esse necessarie a conservare l'uso di un immobile, a ripristinare una perdita di valore accresciuta oppure ancora a sostituire infrastrutture con una durata d'impiego limitata. Diversamente si finirebbe per compensare fra loro aumenti e diminuzioni di valore delle singole componenti, impedendo in tal modo la deduzione di costi indissolubilmente legati al conseguimento di proventi della sostanza immobiliare, in chiaro contrasto con lo stesso principio di capacità contributiva (Zwahlen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, p. 46).

E. 2.3

Come ancora sottolineato dalla dottrina, un'unica eccezione era prevista nel caso di immobili di recente acquisto o di immobili ricevuti nell'ambito di un anticipo ereditario. La cosiddetta "prassi Dumont" presupponeva infatti un approccio globale, fondato su una valutazione economica e soggettiva dal punto di vista del nuovo proprietario, piuttosto che su una valutazione puramente tecnico-oggettiva della natura delle singole spese sostenute (Merlino, op. cit., n. 43 ad art. 32 LIFD, p. 681; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 46 ad art. 32 LIFD, p. 604). Lavori di riattazione di un immobile di nuova acquisizione non potevano per principio essere dedotti dal reddito lordo, a meno che non risultassero necessari alla conservazione o al ripristino dello stato di manutenzione in cui si trovava l'immobile al momento dell'acquisto (sulla "prassi Dumont": DTF 123 II 218 = RDAF 53 /

1997 p. 582 = StE 1997 B 25.6 n. 30 = ZStP 1997 p. 228 = ASA 66 p. 306; inoltre: StE 1998 B 25.6 n. 31). Dal 1° gennaio 2010, abrogata la “prassi Dumont”, tale eccezione è però venuta meno. Ad oggi non occorre più chiedersi preliminarmente se determinati lavori di manutenzione siano da ritenersi lavori di manutenzione periodici oppure lavori di recupero di una manutenzione trascurata dall'ex proprietario. Decisivo rimane in ogni caso l'approccio individuale, focalizzato sulle singole componenti e installazioni, anche nell'ambito di importanti lavori di ristrutturazione. Così va interpretato il nuovo testo dell'art. 32 cpv. 2 LIFD (cfr. Rapporto del 3 settembre 2007 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, in: FF 2007 p. 7211). In questo contesto, il Tribunale federale ha recentemente affermato che l'abrogazione della prassi Dumont non implica tuttavia che tutte le spese sostenute in seguito all'acquisto di un immobile siano integralmente deducibili. Al contrario, si deve verificare di caso in caso se le singole spese servano a mantenere il valore o ad aumentarlo (cfr. la già citata decisione TF n. 2C_286/104 e 2C_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428, consid. 3.1 in fine).

E. 2.4

Alla luce delle considerazioni che precedono, la deduzione di spese fiscalmente rilevanti può essere esclusa a priori solo in presenza di un nuovo edificio oppure di un edificio esistente toccato da lavori a tal punto importanti e radicali – segnatamente da una demolizione e ricostruzione estesa – da dover essere in pratica assimilato interamente ad una nuova costruzione (cfr. supra , consid. 1.4. e 1.5.). Un'applicazione troppo estensiva della giurisprudenza relativa a quella che viene definita anche “nuova costruzione in senso economico” (“wirtschaftlicher Neubau”) sarebbe problematica pensando sia all'abrogazione della prassi Dumont sia alla deducibilità degli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, volute entrambe dal legislatore (Maibach/Häuselmann , Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, in RF 70/2015 p. 658 ss.). L'amministrazione fiscale del Canton Berna, prendendo atto delle difficoltà di definire la nozione di “nuova costruzione in senso economico” ha recentemente deciso addirittura di rinunciare ad attribuire tale qualifica ad interventi di risanamento anche importante, invitando gli uffici di tassazione a verificare comunque di caso in caso se ed in quale misura le opere intraprese servano alla manutenzione dell'edificio esistente (cfr. TaxInfo Canton Berna, Ersatz von Gebäudeteilen als Unterhalt, versione del 27.3.2015). Con l'eccezione dei casi in cui è evidente la natura di “nuova costruzione in senso economico” del risanamento intrapreso, occorre dunque procedere ad un esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui il contribuente postula la deduzione. Nell'esame va in ogni caso considerato che non sono deducibili, poiché assimilabili a spese di investimento, i costi per l'acquisto di nuove opere, per la demolizione e ricostruzione di singole parti dell'edificio nonché per le modifiche architettoniche quali ampliamenti e trasformazioni (cfr. Merlini , op. cit., n. 140 ss.). Sono tali gli oneri per le trasformazioni interne, quali i cambiamenti della pianta o dei volumi di un edificio (ad esempio, mediante spostamento di muri o porte), e per le trasformazioni esterne, in particolare delle facciate (ad esempio, quando sono modificate le dimensioni o la posizione di finestre). Sono inoltre di regola da trattare alla stregua di investimenti i costi per lo smantellamento di parti esistenti di un edificio e per la loro ricostruzione in altro luogo (cfr. Steueramt des Kantons Aargau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt del 29 gennaio 2010, punto 3.3; v. anche la sentenza CDT n. 80.2013.73/74 del 6 novembre 2013).

E. 3.1

Ritornando al caso di specie, come visto, il 17 marzo 2015, il ricorrente è divenuto proprietario del mapp. n. _____ del RFD di _____ di 8795 mq, su cui erano ubicati due edifici di 19 mq e 33 mq e nel corso degli anni 2016 e 2017 vi ha fatto eseguire diversi lavori. Dalla documentazione agli atti e, in particolar modo, dalla relazione tecnica, dalle planimetrie, dalle fotografie prima e dopo l'esecuzione dei lavori e dalle fatture in cui vengono menzionate nel dettaglio le opere realizzate (cfr. fattura opere da carpentiere tetto a due falde del 23 maggio 2017; fattura riattazione rustico ai _____ di _____ del 24 agosto 2017) emerge quanto segue.

E. 3.1.1

Nella relazione tecnica, il progettista ha indicato che, per quanto concerne le parti esterne, sarebbero stati sostituiti i tetti, modificata la carpenteria e posata una copertura in piode, e che sarebbero stati sostituiti i serramenti e gli antoni di chiusura con nuovi elementi in legno, mantenendo tuttavia inalterato l'aspetto esteriore dei due edifici. Per gli spazi interni erano previsti i seguenti lavori: · nell'edificio sub B, al piano superiore, il ripristino della cucina originale esistente mantenendo il camino originale; · nell'edificio sub A, al piano superiore, la posa di una soletta in cemento armato, l'edificazione di un muro di separazione per realizzare un locale doccia/wc e una camera da letto, mentre al piano inferiore, la realizzazione di un pavimento con la posa di betoncino sopra il fondo esistente mantenendo tuttavia il già esistente deposito attrezzi e legnaia.

E. 3.1.2

Le planimetrie allegate al reclamo e al ricorso indicano, come previsto nella relazione tecnica, la demolizione (evidenziata con il colore giallo) e l'edificazione (indicata con il colore rosso) della carpenteria e di un nuovo tetto in piode, la sostituzione e la costruzione di nuove porte, finestre e antoni. A questi elementi, tuttavia, vanno ad aggiungersi la costruzione di due nuove canne fumarie (una per ogni edificio) e, in particolar modo, per l'edificio sub A, al pian terreno, la demolizione di una parte del muro esterno per creare una nuova apertura (finestra). Per quanto concerne gli interni, nell'edificio sub. B, al pian terreno, viene indicata la demolizione di due muretti in pietrame (mangiatoie) posti alle estremità di ciascuna delle due finestre, la costruzione di una parete posta sul lato destro dell'entrata, delle opere di scavo/demolizione e di cementificazione, e, nella parte superiore dell'edificio, la realizzazione di un primo piano nuovo, la demolizione della parete divisoria esistente e la costruzione di un nuovo muro di separazione per creare una camera da letto e un locale doccia-wc.

E. 3.1.3

L'insorgente ha prodotto alcune fotografie (sia in sede di reclamo, sia in questa sede, e anche nell'ambito della procedura di tassazione inerente al periodo fiscale 2016) da cui emerge la situazione degli stabili prima e dopo i lavori. A questo proposito, tuttavia, tutte le immagini ritraggono unicamente le parti esterne (muri, tetti, ecc) ma non anche gli interni. A detta del ricorrente, e malgrado l'UT ne avesse fatto richiesta (cfr. richiesta di documentazione del 25 ottobre 2018), tali foto non sarebbero mai state realizzate (cfr. lettera 31 ottobre 2018). La documentazione fotografica non permette pertanto di valutare la struttura e lo stato di conservazione degli spazi interni dei due edifici prima dell'inizio dei lavori per compararli con la situazione al termine degli stessi. Sia come sia, si constata che, nelle foto ante lavori, le parti esterne dei due edifici (in particolar modo i tetti, le porte e le

finestre) appaiono alquanto deteriorate. A causa della qualità delle foto, della loro angolazione e del contrasto luci-ombre, non è dato capire se, prima dei lavori in oggetto, l'entrata dell'edificio sub. A, al pian terreno, disponesse già di una porta. Nei disegni tecnici, in ogni caso, le porte e le finestre sono state evidenziate in rosso, ovvero come elementi nuovi, e non anche in giallo (demolito) o blu (smontato e rimontato).

E. 3.1.4

Sulla base delle fatture (in particolar modo la “fattura opere da carpentiere tetto a due falde del 23 maggio 2017” e la “fattura riattazione rustico ai _____ di _____ del 24 agosto 2017”), delle planimetrie allegata al reclamo e al ricorso e l'avviso cantonale n° _____ allegato alla licenza edilizia, emerge quanto segue. Esteriormente, per entrambi gli edifici, i cambiamenti consistono nelle opere di scrostamento e ripristino dell'intonaco per le facciate (cfr. fattura 24 agosto 2017, pag. 9, consid. E, n° 4.0 e pag. 11, consid. F, n° 3.3); nell'eliminazione delle porte d'entrata e delle finestre preesistenti e nella loro sostituzione con elementi nuovi (cfr. c.s. pag. 2, consid. B, n° 2.0; planimetrie agli atti; avviso cantonale, p. 3); nella demolizione e ricostruzione completa dei tetti in piode, procedendo, in particolar modo, a sopraelevarli leggermente, a modificare la carpenteria, ad apporre un'isolazione in lana di roccia e a creare i fori necessari per costruire due canne fumarie nuove (cfr. c.s. pag. 2-3, consid. B, n° 3.0, 4.0 e 5.0; fattura 23 maggio 2017; planimetrie agli atti; avviso cantonale, p. 3). Sempre per l'aspetto esterno, ma unicamente in merito all'edificio sub. B, vanno ad aggiungersi la creazione di una nuova apertura e la posa di una finestra (cfr. fattura 24 agosto 2017, pag. 8-9, consid. E, n° 3.0; planimetrie agli atti; avviso cantonale, p. 3). All'interno dell'edificio sub. B, al pian terreno, i cambiamenti più importanti consistono nella demolizione di due muretti in pietrame – definiti mangiatoia – (cfr. c.s. pag. 2, consid. B, n° 1.0); nello scavo a mano per l'abbassamento/ nuova quota del pavimento (cfr. c.s. pag. 5, consid. C, n° 3.0) e la posa di una platea nuova, in particolare, mediante sottomurazione con cordolo perimetrale interno, la fornitura e la posa di calcestruzzo e di nastro impermeabile (cfr. c.s. pag. 6-7, consid. D, n° 1.1, 1.4, 1.6, 1.7 e 1.9). Al primo piano, i lavori più rilevanti consistono nella demolizione della soletta e della parete divisoria in legno (cfr. c.s. pag. 2, consid. B, n° 1.2 e 1.3) e la loro ricostruzione (cfr. c.s. pag. 8, consid. D, n° 3.0; fattura 23 maggio 2017, pag. 1-2, n° 11.0, 12.0 e 14.0) adattando diversamente gli spazi per creare un locale-camera da letto e un nuovo locale doccia-wc (planimetrie agli atti). All'interno dell'edificio sub. A i cambiamenti più rilevanti riguardano invece l'abbassamento della quota del piano di 30 cm e la posa di una nuova soletta in cemento armato per la cantina (cfr. fattura 24 agosto 2017, pag. 7-8, consid. D, n° 2.1, 2.4); la posa di un'isolazione termica sui muri della cucina e di tela bituminosa contro l'umidità ascendente per il pavimento al primo piano (cfr. c.s. pag. 10, consid. F, n° 1.0, 1.1). All'interno di entrambi gli edifici, vanno inoltre menzionati i lavori di rimozione dell'intonaco sfarinato o cadente con la posa di uno strato nuovo (cfr. c.s. pag. 11-12, consid. H, n° 1.0 - 3.0 e lavori supplementari, pag. 3) e le opere di consolidamento dei muri con la posa di calcestruzzo e altri materiali impermeabilizzanti e isolanti (cfr. c.s. lavori supplementari, pag. 2-3). Non vanno infine dimenticate le opere di canalizzazione per l'allacciamento all'acqua potabile (cfr. c.s. pag. 13-14, consid. L, n° 1.0-9.2), la posa di tubi per l'espulsione delle acque luride e meteorologiche (cfr. c.s. pag. 4, consid. C, n° 2.2), così come la posa di una fossa tricamerale e di un pozzo perdente (cfr. c.s. pag. 4, consid. C, n° 2.0-2.1; pag. 5, consid. C, n° 4.1-4.3; pag. 14-15, consid. L, n° 10.0) conformemente a quanto richiesto dal Municipio di _____ nella licenza edilizia dell'8 settembre 2016.

E. 3.2

Sulla base delle informazioni reperibili dagli atti e, in particolar modo, ritenuto che la costruzione degli edifici viene fatta risalire al 1900, che non vi sono informazioni in merito a lavori di ammodernamento o ristrutturazione passati o recenti (al di fuori di quelli oggetto del presente gravame), che sulla base delle fotografie risalenti a prima dei lavori i due edifici denotano un'evidente incuria, che al 23 marzo 2015 l'Ufficio stima aveva valutato i due edifici in, rispettivamente, fr. 2'000.- e fr. 4'000.-, che nella fattura del 24 agosto 2017 vengono citati diversi importanti lavori di ristrutturazione (fra cui il consolidamento delle strutture [es. demolizione e costruzione di un nuovo tetto in piode modificandone la carpenteria; posa di calcestruzzo e altri materiali impermeabilizzanti sui muri], le opere di scavo al pian terreno per abbassare la quota del piano ricoprendo il tutto con cemento armato, la rimozione e sostituzione di elementi deteriorati [es. dell'intonaco sfarinato o cadente], l'allacciamento all'acqua potabile e la costruzione di una fossa tricamerale e di un pozzo perdente), che il costo di tutti i lavori oltrepassa, in larga misura, i fr. 200'000.- e che il permesso di abitabilità e agibilità è stato concesso in data 16 agosto 2017 (al termine dei lavori), si può ritenere che sino al 2016 i due stabili e le loro componenti, sia esterne che interne, fossero datati, alquanto deteriorati e privi di installazioni moderne, di modo che i lavori effettuati vanno considerati come lavori di risanamento totale, a tal punto importanti da essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia.

E. 3.3

Vi sono peraltro ulteriori elementi che portano a concludere che ci si trovi confrontati con lavori di risanamento totale.

E. 3.3.1

In merito al locale doccia-wc presente nell'edificio sub. B, dalle planimetrie agli atti risulta che la doccia, il lavabo e il gabinetto sarebbero stati smontati e rimontati (come evidenziato dal colore blu). Tuttavia, stando ai disegni tecnici e in assenza di foto degli interni, non è dato sapere dove potessero trovarsi in origine questi elementi. Inoltre, non si comprende come facessero gli eventuali inquilini, in passato, ad utilizzare questi impianti sanitari, se si considera che l'allacciamento all'acqua potabile, la posa di tubi per l'espulsione delle acque luride e meteorologiche così come la costruzione di una fossa biologica e di un pozzo perdente, sono avvenuti unicamente con i lavori del 2016-2017. Negli atti della domanda di costruzione è reperibile fra l'altro una "relazione idrogeologica", che concerne proprio lo "smaltimento acque luride trattate" (relazione dell'11.7.2016 della _____ SA) e che esamina la situazione idrogeologica del mapp n. 8462, "in relazione alla possibilità di smaltire mediante pozzo perdente le acque luride trattate provenienti da un impianto di depurazione individuale". Quest'ultimo viene definito "definitivo in quanto non è possibile l'allacciamento alla rete fognaria" (cfr. relazione citata, p. 3). Per l'esecuzione degli impianti idro-sanitari sopra elencati il ricorrente ha speso fr. 14'222.25 per le canalizzazioni e la posa della fossa tricamerale (cfr. fattura 24 agosto 2017, consid. L, pag. 13-15, n° 1.0-10.0), fr. 1'025.- per l'allacciamento all'acqua potabile/ _____ (cfr. preventivo di massima, consid. B, pag. 1), fr. 6'590.- per la fossa biologica (cfr. preventivo di massima, consid. C, pag. 1), fr. 14'000 per l'installazione del bagno (cfr. preventivo di massima, consid. H, pag. 1 in rel. con dettaglio fatture pagate, pag. 2 sotto dicitura "artigiano – _____" e "opera – idraulico"), fr. 1'404.45 per lo smaltimento delle acque luride (cfr. preventivo di massima, consid. K, pag. 2). Il costo complessivo ammonta a fr. 37'241.70 (e questo senza considerare le spese per gli scavi necessari di cui alla fattura del 24 agosto

2017, consid. C, pag. 4, n° 2.0-2.2; pag. 5, n° 4.0-4.3). Questo importo, per rapporto al valore di stima dei due edifici che è stato quantificato in, complessivi, fr. 6'000.- (cfr. consid. 3.2.), induce a concludere che i lavori e gli impianti sanitari in questione assumono il carattere di miglioria (cfr. sentenza del TF 2C_286/2014 e 2C_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428 consid. 3.4)

E. 3.3.2

In merito alla denominazione “stalla, fienile”, attribuita dall’UT alle due costruzioni (sulla base del foglio di calcolo dell’ufficio di stima) e contestata dal ricorrente, è bene ricordare che si tratta di edifici situati fuori delle zone edificabili. Gli stessi sono stati inseriti nel 1992 nell’apposito inventario allestito dal Comune di _____. Ebbene, dalle relative schede descrittive si evince che l’utilizzazione attuale era la seguente: · per uno dei due edifici (il più grande): cascina originale / stalla / in uso; · per il secondo (il più piccolo): cascina originale / stalla / fuori uso. In nessuno dei due casi, l’utilizzazione era quindi quella di una casa primaria o secondaria. Visti i limiti cui sottostanno gli interventi su edifici al di fuori della zona edificabile, è escluso che vi sia stato un cambiamento di utilizzazione dopo il 1992, tanto più che neppure l’insorgente pretende che ci siano stati lavori di ristrutturazione fra il 1992 e il 2016. D’altronde, sebbene non vi siano foto degli interni (sia prima che dopo i lavori), è evidente che una parte di questi stabili, in passato, era destinata ad essere utilizzata come stalla. In effetti, sulla base della fattura 24 agosto 2017 (pag. 2, consid. B, n° 1.0) e della planimetria agli atti, si constata che nell’edificio sub. B, al pian terreno, sono stati demoliti due muretti in pietra, i quali vengono denominati “mangiatoia”. Pertanto, è indubbio che questo locale, in tempi più o meno lontani, fosse adibito a stalla/mangiatoia. Verosimilmente, l’edificio in questione, constatata la presenza di due mangiatoie, disponeva anche di una zona fienile. In effetti, nei vecchi rustici destinati allo stazionamento di animali, era abbastanza frequente trovare un’area adibita alla conservazione del foraggio e di altri alimenti, causa la difficoltà nel reperire e/o conservare le scorte alimentari, soprattutto, in montagna (Dario Müller, I nostri rustici: architettura dell’essenziale, Locarno 2018, pp. 8-9 [Il dentro e il fuori] e pp.10-11 [Le scorte di foraggio e di alimentari il vero tesoro da difendere]). Sia come sia, in assenza di foto degli interni così come di altre informazioni più precise, anche volendo ammettere che vi fosse una camera da letto, considerato lo stato di conservazione dei locali e gli importanti lavori di risanamento che ne sono seguiti (si vedano a questo proposito i consid. 3.1. – 3.2.), è comunque chiaro che l’edificio, a livello strutturale, ha subito dei cambiamenti importanti e che, attualmente, beneficia di comfort di cui, certamente, non disponeva in passato. Conclusione, quest’ultima, che, sulla base di quanto rilevato in precedenza (cfr. consid. 3.1. – 3.2.), può essere estesa, mutatis mutandis , anche all’edificio sub. A. Pertanto, visto quanto precede, sia per l’edificio sub. A che per l’edificio sub. B, i lavori effettuati vanno considerati come lavori di risanamento totale, a tal punto importanti da essere assimilati all’acquisizione di una nuova struttura edilizia.

E. 3.4

I costi di tali interventi, oggetto del presente gravame, sono quindi da qualificarsi come costi d’investimento, e la loro deduzione dal reddito imponibile è pertanto esclusa a priori (cfr. supra , consid. 3.2. e 3.3.).

E. 4

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

E. 32

LIFD, p. 219 s.; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2a 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:

1.3.

Per facilitare il lavoro sia dell'amministrazione fiscale che dei contribuenti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva, stabilita dal Consiglio federale per l'imposta federale diretta e dal Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT). La deduzione complessiva ammonta:

· al 10% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo, se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima;

· al 20% del reddito lordo delle pigioni e/o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni

(cfr. art. 2 cpv. 1 del regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art. 2 cpv. 2 dell'ordinanza federale concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992).

Per questi motivi,

-

1. Divisione delle contribuzioni Ufficio giuridico, viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona

2. Amm. federale delle contribuzioni Divisione principale, Eigerstrasse 65, 3003 Berna

- municipio di .

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.