

## **TI\_GERICHTE 80.2020.101 vom 11. Juni 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-06-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.101](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.101)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.101 du 11 juin 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.101 del 11 giugno 2020

### **Regeste**

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, risanamento totale assimilabile a nuova costruzione, escluso alla luce della documentazione agli atti, rinvio degli atti, esame analitico

### **Erwägungen**

#### **E. 29**

luglio 2020, l'RS 1 inviava all'autorità giudicante "ulteriore documentazione" in merito al ricorso IC 2016 presentato dai signori RI 1. In pratica, trasmetteva quanto prodotto il 26 luglio 2019 dalla RS 1 AG a supporto del reclamo inoltrato dai contribuenti il 12.07.2018. G. Con lettera raccomandata del 10 novembre 2020, la Camera di diritto tributario, oltre ad un complemento informativo relativo ad una delle tre licenze edilizie rilasciate dal Municipio di \_\_\_\_\_, ha chiesto ai ricorrenti di presentare un'adeguata documentazione fotografica per poter confrontare l'attuale fisionomia dell'edificio con quella antecedente i lavori di ristrutturazione. La risposta è giunta il 25 novembre 2020. Diritto 1. Il ricorso verte sull'ammissibilità e sulla commisurazione della deduzione quali spese di manutenzione dei costi sostenuti dai ricorrenti per riattare l'immobile di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. Per l'autorità di tassazione, si tratta di un risanamento totale assimilabile ad una nuova costruzione per cui ha negato "per intero" la deduzione delle spese di manutenzione rivendicate. Per i ricorrenti, invece, così facendo "la ripartizione cantonale in investimenti che mantengono e in investimenti che aumentano il valore viene in definitiva illecitamente aggirata [e] i costi per il risparmio energetico e la protezione dell'ambiente non vengono illecitamente riconosciuti come spese di manutenzione dell'immobile". 2. 2.1. 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 LT ha recepito questa modifica a partire dal 1° gennaio 2020). 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 no. 7/2010 del mese di aprile 2011. Detta circolare è stata nel frattempo abrogata e sostituita dalla nuova Circolare no. 7/2020 dell'aprile 2020, entrata in vigore il 1° gennaio 2020, applicabile, secondo la Divisione delle contribuzioni, a tutti i casi di tassazione ancora aperti (p. 3 e 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 no. 7/2020 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. 2.2. 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.

### **E. 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<sup>a</sup> ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2<sup>a</sup> ediz., Basilea 2017, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Art. 1-48 DBG, Basilea 2019, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954); · 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: R DAT II-1997 n. 4t). 2.3. 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). Per i periodi fiscali litigiosi, la deduzione complessiva ammontava: · 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 [RL 640.110]; 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 [Ordinanza sui costi di immobili; RS 642.116]). 2.4. 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 frazioni, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (cfr. Circolare no. 7/2020 dell'aprile 2020, applicabile anche ai periodi fiscali litigiosi). 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; versione in vigore nei periodi fiscali litigiosi), 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 sui costi di immobili). 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).

2.5. 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 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 R DAF 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 (decisione 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 (decisione CDT n. 80.2003.190 del 9 febbraio 2004, in: RtiD II-2004 n. 7t). 2.6. Recentemente, 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; v. anche le più recenti sentenze CDT n. 80.2018.34/35 del 25.07.2018; n. 80.2017.288/289 del 01.03.2019; n. 80.2019.6/7 del 26.07.2019; n. 80.2019.283/284 del 29.05.2020).

3. 3.1. 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).

3.2. 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 servono a mantenere il valore o ad aumentarlo (cfr. la già citata decisione TF n. 2C\_286/2014 e 2C\_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428, consid. 3.1 in fine ). 3.3. 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. 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.). 3.4. Riassumendo quanto definito dalla giurisprudenza per stabilire l'esistenza di una "nuova costruzione in senso economico", si possono individuare i seguenti criteri: · l'importanza dell'investimento effettuato, che può superare i costi di acquisizione dell'immobile; · la sostituzione dell'involucro dell'immobile; · lo sventramento dell'immobile (svuotamento dell'edificio mantenendo i muri perimetrali) o di parti dell'immobile con la riprogettazione della disposizione interna dei locali; · il cambio nella destinazione introdotto dalla riprogettazione dell'edificio; ed infine, · il risanamento (ristrutturazione) totale ( Kocher/Anzante , Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, in: SR/RF 10/2020 p. 710 ss, in particolare p. 721 s., n. 3.3. e giurisprudenza citata; Richner , Rückbaukosten und Quasi-Neubau-Praxis oder: Wie die werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen sind, in: ZStP 3/2020 p. 183 ss, in particolare IV., p. 198 ss). L'amministrazione fiscale del Canton Berna, prendendo atto delle difficoltà di definire la nozione di "nuova costruzione in senso economico" ha 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). 3.5. 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 ( Merlino , 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). 4. 4.1.

Venendo al caso in esame, l'RS 1 sostiene che la riattazione con ampliamento dell'edificio \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ sia da qualificare come " nuova costruzione o risanamento totale dell'immobile " esistente. Di conseguenza ha negato " per intero " la deduzione, considerando a priori i costi richiesti quali " spese di costruzione, miglioria di beni patri[m]oniali non deducibili ". 4.2. Come visto, la deduzione di spese fiscalmente rilevanti può essere esclusa a priori ■ senza quindi procedere ad un'analisi delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese sostenute dai contribuenti ■ unicamente in presenza di un nuovo edificio oppure di un edificio esistente toccato da lavori a tal punto importanti e radicali da dover essere in pratica assimilato interamente ad una nuova costruzione. 4.2.1. Nella fattispecie, è vero che la prima delle tre domande di costruzione presentate al Municipio di \_\_\_\_\_ qualificava l'intervento di " riattazione con ampliamento ". Ciò che ■ a detta del progettista ■ avrebbe comportato una nuova concezione abitativa, per cui si intendeva da una parte cambiare di destinazione i vani del piano solaio rendendoli parzialmente abitabili (ricavandone due locali di mq 19.2 risp. di mq 27.3 e una doccia-wc di mq 5.00) e dall'altra, ampliare la " terrazza su tutta la lunghezza della facciata sud ". Nella relazione tecnica acclusa alla domanda di costruzione, si specificava che " la distribuzione e la superficie dei locali [...] per il piano terreno e il primo piano " sarebbero state mantenute. Tra gli interventi previsti vi erano quindi lo smantellamento e il rifacimento del tetto con una sopraelevazione di 70 cm così da poter rendere abitabile la soffitta e con un prolungamento dello stesso atto a coprire la terrazza (ampliata), la posa di nuova lattoneria in rame, di nuovi serramenti esterni in legno-alluminio con tripli vetri isolanti, del cappotto isolante sui muri perimetrali e la relativa finitura ed infine la sostituzione delle rolladen con gelosie in alluminio termolaccato. La licenza edilizia è stata rilasciata il 29.09.2014 (v. ris. mun. n. \_\_\_\_\_). L'impianto di riscaldamento e l'impianto sanitario sarebbero stati sostituiti con l'installazione di una termopompa aria-acqua di tipo Split per il riscaldamento e di un impianto fotovoltaico per la produzione di acqua sanitaria (v. la 2 a e la 3 a licenza edilizia rilasciate il 15.06.2015 [ris. mun. no. \_\_\_\_\_] risp. il 29.01.2018 [ris. mun. n. \_\_\_\_\_]), modificando quanto progettato in un primo tempo. L'impianto elettrico sarebbe stato rimesso a nuovo nel rispetto delle normative vigenti. L'allacciamento alla fognatura comunale e alla rete di canalizzazione esterna già esistenti non sarebbero state modificate. Da quanto si può evincere dalle tre domande di costruzione introdotte, in un primo tempo i costi per la riattazione erano stati stimati attorno ai fr. 320'000.■ ai quali si erano aggiunti costi preventivati in ragione di fr. 50'000.■ risp. di fr. 20'000.■ per le modifiche apportate in corso d'opera (totale dell'investimento: ca. fr. 400'000.■). 4.2.2. Dalle planimetrie versate agli atti ■ eccezion fatta per la soffitta, resa abitabile con l'innalzamento del tetto, e il terrazzo (che, in parte, ha preso il posto della scala esterna per accedere all'abitazione, inserita ora all'interno dell'edificio) sotto il quale sono stati ricavati due magazzini ■ i volumi e la destinazione dei locali al piano terra (basamento) e al primo piano non sono stati sostanzialmente modificati né è stata cambiata la loro funzione (salvo al primo piano dove il balcone a nord di 3.9 mq è stato smantellato, anche per fare posto alla scala che porta dal pian terreno fino alla soffitta). Le solette e i muri perimetrali sono rimasti pressoché intatti, salvo alcune aperture che sono state chiuse. 4.2.3. Dalla documentazione fotografica prodotta dai ricorrenti su esplicita richiesta della Camera di diritto tributario, si osserva che le aperture sono prevalentemente rimaste tali. Si evince anche che, nonostante il perimetro della loggia non sembrerebbe essere stato modificato, con l'abbassamento del tetto ne è stato diminuito il volume. Difficile esprimersi in merito,

in quanto agli atti manca la planimetria relativa al progetto di modifica della facciata sud, che include anche gli interventi alla loggia. 4.3. Sia come sia, nonostante i lavori di riattazione intrapresi dai ricorrenti siano importanti, all'evidenza, non si configura una "nuova costruzione in senso economico", come invece sostenuto dall'autorità di tassazione. In casu, non vi è stata né una "demolizione e ricostruzione estesa" né un "risanamento totale" né si evincono modifiche palesi delle volumetrie interne e dell'organizzazione degli spazi, accompagnate da una radicale modifica dell'estetica esterna dell'edificio. È vero che nella fattispecie i mezzi investiti sono importanti (ca. fr. 600'000.■ a fronte di spese di acquisto per fr. 450'000.■) e che per una parte dell'immobile vi è stato un cambiamento di destinazione (la soffitta è stata resa abitabile), tuttavia tali interventi non appaiono a tal punto importanti e radicali da essere assimilati ad una "demolizione e ricostruzione estesa" o ad un "risanamento totale" (la casa era abitata fino all'inizio dei lavori; al proposito, v. Richner, loc. cit., in: ZStP 3/2020, p. 200 s., B.). Di conseguenza, non trattandosi di una nuova costruzione in senso economico, l'autorità fiscale ticinese avrebbe dovuto procedere ad un esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui i contribuenti postulavano la deduzione (Circolare DDC no. 7/2020, p. 9, n. 7), verificando se queste sono servite a mantenere il valore dell'edificio o ad aumentarlo. 4.4. Per questo motivo, le decisioni di tassazione IC 2015 e IC 2016 notificate entrambe l'11 giugno 2020 sono annullate e gli atti ritornati all'RS 1, affinché proceda ad un esame analitico delle singole parti costitutive dell'immobile e delle singole spese chieste in deduzione. Chiaramente, dovranno essere esclusi i costi legati agli interventi nei vani del piano solaio, che sono stati resi abitabili in seguito all'innalzamento del tetto, alla copertura della terrazza e alla creazione dei nuovi magazzini. Gli stessi costituiscono univocamente costi di miglioria, non deducibili dal reddito imponibile. Per alcune fatture (impresa di costruzioni, impresa di pittura, gessatore, elettricista ecc.), dovrà essere intrapresa una delimitazione delle spese, per stabilire in quale misura concernono interventi di miglioria o spese di fabbricazione. A tal fine, sarà richiesta la collaborazione dei ricorrenti. A quest'ultimo proposito, va anche tenuto conto del fatto che i redditi imponibili nel Canton Ticino ammontano, rispettivamente, a fr. 8'900.– nel 2015 e a fr. 7'700.– nel 2016, mentre le deduzioni litigiose ammontano a ben fr. 448'552.69 per il 2015 e fr. 158'435.10 per il 2016. Per azzerare il reddito imponibile nel Canton Ticino basterebbe pertanto ammettere una minima parte delle deduzioni fatte valere. L'eccedenza, nell'ambito della ripartizione intercantonale, dovrebbe essere presa a carico dal Cantone di domicilio dei ricorrenti, ovvero Lucerna. Spetterebbe a quest'ultimo Cantone, in caso di dubbio, chiarire la natura delle spese ancora controverse. 5. Di conseguenza, il ricorso è accolto. Le decisioni di tassazione IC 2015 e IC 2016 sono annullate e gli atti sono ritornati all'Ufficio circondariale di tassazione RS 1 perché proceda all'esame analitico dei singoli costi chiesti in deduzione e determini nuovamente l'ammontare delle spese di manutenzione deducibili dai redditi attribuiti al Cantone di situazione dell'immobile. Visto quanto precede, non si prelevano né la tassa di giustizia né le spese processuali. Ai ricorrenti, patrocinati da un avvocato, è riconosciuta una congrua indennità a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, le decisioni di tassazione IC 2015 e IC 2016 notificate entrambe l'11 giugno 2020 sono annullate e gli atti sono trasmessi all'Ufficio circondariale di tassazione di RS 1 perché adotti una nuova decisione motivata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità a titolo di ripetibili in ragione di fr. 1'000.■. 4. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale

in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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