

TI_GERICHTE 80.2020.15 vom 6. Januar 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-01-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.15

FR: TI_GERICHTE 80.2020.15 du 6 janvier 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.15 del 6 gennaio 2020

Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, smantellamento di tetto piano e costruzione tetto a falde, illegalità della circolare della Divisione delle contribuzioni

Erwägungen

E. 1.1

I ricorrenti lamentano preliminarmente una violazione del loro diritto di essere sentiti, per il fatto di non essere stati personalmente convocati ad un'audizione presso l'autorità di tassazione.

E. 1.2

Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende direttamente dall'art. 29 cpv. 2 Cost. fed., dal momento che la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica, secondo il Tribunale federale, il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette oggetto del presente gravame (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo] l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente; decisione TF n. 2A.438/2006 consid. 3.2 del 14 dicembre 2006; sentenza CDT 80.2015.49 del 4.12.2015, consid. 1).

E. 1.3

Motivo per il quale, nel caso di specie, non si ravvisa alcuna violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti.

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 merito, è contestata la mancata integrale deduzione del costo dei lavori di risanamento del tetto al mapp. _____ RFD _____ (modificato da tetto piatto a tetto a falde). I ricorrenti sono dell'avviso che, in applicazione dei disposti di legge e della Circolare n. 7/2010, il cui tenore è stato modificato unicamente all'inizio del 2019, mentre i lavori sono stati effettuati nel 2017 e nel 2018 è stata presentata la dichiarazione fiscale IC/IFD 2017, l'importo debba essere interamente riconosciuto. Di diversa opinione l'autorità fiscale, secondo cui la Circolare 7/2019 sarebbe applicabile alla presente fattispecie e sarebbe

ammessa la deduzione unicamente della metà dei costi per la trasformazione del tetto piano in un tetto a falde.

E. 2.2

Secondo l'art. 32 cpv. 2 LIFD, 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. Il Dipartimento federale delle finanze stabilisce in quale misura gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente possono essere assimilati alle spese di manutenzione. L'art. 9 cpv. 3 LAID ha pressoché l'identico tenore dell'art. 32 cpv. 2 LIFD. Per quanto concerne gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, precisa che i Cantoni possono prevedere deduzioni per la protezione dell'ambiente, per provvedimenti di risparmio energetico e per la cura di monumenti storici. L'art. 9 cpv. 3 lett. a LAID indica che il Dipartimento federale delle finanze determina in collaborazione con i Cantoni quali investimenti destinati al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente possono essere assimilati alle spese di manutenzione.

E. 2.3

Analoga disposizione esiste a livello cantonale, anche se l'art. 31 cpv. 2 LT disciplina espressamente le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione solo dal 1.1.2020. La Divisione delle contribuzioni aveva nondimeno manifestato la volontà di abolire la cosiddetta "prassi Dumont" già a decorrere dal 1° gennaio 2010, come dimostra inequivocabilmente la Circolare n. 7/2010 del mese di aprile 2011. Tale Circolare è stata nel frattempo abrogata e sostituita con la Circolare 7/2020 entrata in vigore il 1.1.2020.

E. 2.4

Per costante giurisprudenza sono considerate spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 5 ad art. 32 LIFD, p. 219 s.; Känzig , Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., Vol. I, Basilea 1982, p. 649; Bottoli , Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, p. 66). Esse vengono generalmente suddivise in tre distinte categorie: · le spese di manutenzione in senso stretto ("Instandhaltungskosten" , "frais d'entretien courants"), ovvero le spese ricorrenti che tendono a garantire la funzionalità di un immobile (per esempio le piccole riparazioni; cfr. Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3^a ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlino , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 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. 2.5

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. 7/2020 dell'aprile 2020, in vigore dal 1.1.2020). Fanno eccezione unicamente gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente (art. 32 cpv. 2 LIFD e art. 31 cpv. 2 LT), nei quali rientrano tutti i provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili (art. 5 dell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta; RS 642.116). Simili interventi – per esplicita volontà del legislatore – vanno sempre assimilati alle spese di manutenzione, anche se contribuiscono ad incrementare il valore dell'immobile (decisione TF n. 2C_727/2012 e 2C_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318). In sintesi, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale tutte le spese che migliorano la situazione di un immobile provocano un aumento del valore di quest'ultimo. In base ad un approccio funzionale, il fattore decisivo è stabilire se l'immobile ha subito un miglioramento qualitativo e quindi un aumento di valore a seguito dell'intervento (sentenze TF 2C_450/2020 del 15.9.2020 consid. 4.1.; 2C_1166/2016 e 2C_1167/2016 del 4.10.2017 consid. 2; 2C_251/2016 del 30.12.2016 consid. 3.2.; sentenze 2C_558/2016 e 2C_559/2016 del 24.10.2017 consid. 2).

E. 2.6

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. 3.1

Nel ricorso del 5.2.2020 viene contestata l'applicazione alla fattispecie della Circolare 7/2019, con la quale è stato riconosciuto unicamente il 50% dei costi dei lavori per il risanamento del tetto. Secondariamente, in virtù del fatto che i suddetti lavori sono stati

conclusi oltre un anno prima dell'entrata in vigore della Circolare 7/2019, i ricorrenti invocano il principio dell'affidamento. L'UT ha ritenuto corretta l'applicazione della Circolare 7/2019 (più sfavorevole ai contribuenti), malgrado gli esborsi legati all'opera in questione si fossero verificati ben prima dell'entrata in vigore della più recente Circolare. A tal proposito, durante l'udienza tenutasi il 16.7.2020, i ricorrenti hanno sottolineato come la dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2017 sia stata inoltrata nel 2018, quando ancora era in vigore la Circolare 7/2010. I ricorrenti ritengono che, indipendentemente dalla modifica introdotta con la nuova Circolare 7/2019, anche in applicazione della nuova Circolare avrebbero dovuto essere dedotti tutti i costi sostenuti, in quanto non si sarebbe verificato uno smantellamento del tetto, bensì un risanamento. Questo, anche a ragione del fatto che l'intervento architettonico non ha portato alla creazione di spazi fruibili in quanto l'altezza massima del nuovo tetto è di 115 cm. Si tratta pertanto di analizzare, in via preliminare, la natura dei lavori effettuati al tetto del mapp_____ . In seguito, si deve verificare se ci si trovi confrontati a spese di manutenzione e, in caso positivo, in quale misura possano essere riconosciute in deduzione.

E. 3.2

Allegata al ricorso i coniugi RI 1 hanno prodotto la relazione tecnica del 2016. In merito alla causa dei lavori si indica che gli stessi si erano resi necessari (pag. 3): “ (...) a seguito di gravi problemi di infiltrazione d'acqua dal tetto piano esistente, pertanto si richiede la sostituzione della copertura passando ad un tetto tradizionale a falde. La nuova copertura verrà posata al di sopra di quella esistente e verrà realizzata mediante tegole in terracotta tipo piano di color grigio scuro e avrà una pendenza massima del 35%”. Dalle planimetrie allegare si può notare come, rispetto alla precedente situazione di tetto piano, il nuovo tetto a falda abbia un'altezza al culmine di 1,15 m. I contribuenti hanno prodotto altresì copia della domanda di costruzione presentata seguendo la procedura della notifica, nella quale è riportata la descrizione dei lavori da effettuare al tetto. Dalla documentazione consultata si può pertanto concludere che, di fatto, il tetto a falda è stato posato sul preesistente tetto piano.

E. 3.3

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 di 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 einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, p. 46).

E. 3.4.1

Per chiarire se i vari lavori effettuati su un immobile possano essere considerati spese di manutenzione deducibili o meno, la Divisione delle contribuzioni ha emanato una Circolare inerente le “Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata” (cfr. Circolare 7/2010, poi abrogata dalla 7/2019 che è stata sostituita con l’attuale Circolare 7/2020 in vigore dal 1.1.2020).

E. 3.4.2

Nella Circolare 7/2010, dell’aprile 2011 (abrogata dalla Circolare 7/2019, in vigore 1° gennaio 2019 ed applicabile a tutti i casi di tassazione ancora aperti), e più in particolare nel relativo allegato (https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-CIRC/circ_2011_07.pdf , sito consultato il 9.6.2021), in relazione alle opere effettuate al tetto si rileva che, la “sostituzione del tetto piano con un tetto a falde” veniva riconosciuta integralmente quale spesa di manutenzione (dedotta la componente di spesa relativa l’eventuale formazione di nuovi spazi abitabili).

E. 3.4.3

Nella versione della Circolare 7/2019 in vigore dal 1° 1.2019 (https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-CIRC/circ_2019_07.pdf , sito consultato il 9.6.2021) ed applicabile a tutti i casi di tassazione ancora aperti, e più in particolare nell’allegato, per quanto attiene allo “smantellamento del tetto piano e costruzione del tetto a falde purché non siano formati nuovi spazi abitabili (modifica architettonica)” le spese di manutenzione venivano riconosciute unicamente in ragione del 50%.

E. 3.4.4

Anche nell’attuale versione della Circolare 7/2020 (https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-CIRC/circ_2020_07.pdf , sito consultato il 10.6.2021), in vigore dal 1.1.2020 (abrogando e sostituendo la precedente Circolare 7/2019) lo smantellamento del tetto piano e la costruzione del tetto a falde, purché non siano formati nuovi spazi abitabili sottotetto (modifica architettonica), viene considerato quale spesa di manutenzione nella misura del 50%.

E. 3.5

Come già rilevato dal Tribunale federale, in linea di principio le circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministratori né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione (DTF 138 II 536 consid. 5.4.3 pag. 543; 136 V 295 consid. 5.7 pag. 308; 133 II 305 consid. 8.1 pag. 315; sentenze 2C_116/2013 e 2C_117/2013 del 2 settembre 2013 consid. 3.7.1). Visto però che esse tendono ad esplicitare l’interpretazione di determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un’applicazione uniforme, ne va tenuto conto nella misura in cui propongono un’interpretazione corretta ed adeguata dei disposti applicabili (sentenza 2C_216/2014 del 15.12.2016; sentenze 2C_95/2011 dell’11 ottobre 2011 consid. 2.3 in: RDAF 2012 II pag. 72 e 2C_103/2009 del 10 luglio 2009 consid. 2.2 in: RF 64/2009 p. 906; vedasi anche De Vries Reilingh , La double imposition intercantonale, 2 a ed., 2013 n. 102 e 103 pag. 40 seg.). In considerazione della sua natura giuridica di ordinanza amministrativa, una circolare si applica 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). È sulla base di questi principi che vanno valutate le regole contenute nelle Circolari.

E. 3.6.1

Altri Cantoni svizzeri hanno invero trattato in maniera molto più articolata, nelle loro Circolari, la modifica del tetto da piano a falde. In relazione alla questione della deducibilità dei costi riguardanti l'edificazione di un tetto a falde, in questi cantoni sono stati sviluppati diversi approcci e soluzioni differenziate fra loro.

E. 3.6.2

Il Canton Svitto ha emanato delle Istruzioni in merito alla deducibilità dei costi legati agli immobili (Weisung über den Abzug von Liegenschaftskosten [LKW] , https://www.sz.ch/public/upload/assets/46976/stb_70.20_2021%20inkl%20Auscheidungskatalog.pdf , sito consultato il 10.6.2021). Per la copertura così come il risanamento dei tetti piani (senza nuova isolamento), la totalità dei costi è fiscalmente deducibile. Tuttavia, nella misura in cui i lavori concernenti l'immobile prevedono la creazione di un tetto a falde, con annessa copertura di un tetto piano (creazione quindi di un sottotetto), la deducibilità dei costi è ridotta. In questo caso, solamente il 25% dei costi è deducibile: il 75% della spesa effettuata si qualifica costo di miglioria. Nel caso in cui viene sì creato un tetto a falde, con copertura del tetto piano inclusa, senza tuttavia la realizzazione di un sottotetto o di spazio tra il tetto piano ed il tetto a falde, l'autorità fiscale ha previsto la deducibilità dei costi di manutenzione nella misura di 2/3. Di converso le spese di miglioria non deducibili saranno quantificate in 1/3 dei costi di costruzione sostenuti.

E. 3.6.3

Il Canton Berna ha adottato un approccio singolare in relazione alla deducibilità dei costi relativi alla costruzione dei tetti e alla creazione di un sottotetto (cfr. Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt 5, Natürliche Personen ab 2020). In dettaglio, qualora il contribuente portasse a termine la costruzione di un tetto a falde (compresa eventualmente la copertura o il rifacimento di un tetto piano soggetto ad infiltrazioni d'acqua), vanno prese in considerazione le caratteristiche del sottotetto eventualmente creato. Infatti, nella misura in cui esso è sprovvisto di un accesso o di un'entrata, i costi sono interamente da qualificare come spese di manutenzione fiscalmente deducibili. Invece, nella misura in cui il vano sotto al tetto viene utilizzato come soffitta (" Estrich "), le spese di manutenzione deducibili corrispondono al 50% dei costi sostenuti. L'ultima situazione fattuale regolata dall'autorità fiscale bernese si verifica quando lo spazio del sottotetto viene utilizzato come spazio abitativo (" Wohnraum "). In quest'ultimo caso, nessuno dei costi sostenuti può essere dedotto.

E. 3.6.4

Anche il Canton Basilea Campagna ha una propria Circolare, relativa alla deduzione dei costi legati agli immobili (Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege , <https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/merkblätter> , sito consultato il 10.6.2021). Secondo l'autorità fiscale basilese, la spesa relativa alla copertura di un tetto piano che presenta una problematica permeabilità all'acqua, con un tetto a falda, viene considerata come costo di manutenzione in misura del 50%.

E. 3.6.5

Il Canton Friburgo ha previsto a sua volta diverse fattispecie inerenti i risanamenti dei tetti piani nella propria Circolare (Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutzi dienen ,

https://www.fr.ch/sites/default/files/2020-01/notice_sei_d_d%C3%A8s%202018.pdf , sito consultato il 10.6.2021). La prima permette una deduzione del 50% dei costi a titolo di spese di manutenzione se, nel costruire un tetto a falde (compresa la copertura di un tetto piano ormai divenuto permeabile all'acqua), lo spazio creato non è utilizzabile (senza accesso). Viene invece esclusa ogni deducibilità se la costruzione di un tetto a falde ha dato origine ad uno spazio utilizzabile nel sottotetto ("Dachraum nutzbar") (Merkblatt, p. 9).

E. 3.6.6

Il Canton Nidvaldo ha previsto, nella propria Circolare "Liegenchaftskosten" (https://www.steuern-nw.ch/app/uploads/2020/01/StP-NW_34_RL_2010_Liegenchafts_01.pdf , sito consultato il 10.6.2021), che, nel caso di un tetto a falde posato al di sopra di un tetto piano non impermeabile, i costi di manutenzione possono essere riconosciuti nella misura di ¼. Nel Canton Obvaldo, lo stesso intervento viene riconosciuto quale costo di manutenzione in ragione della metà della spesa (https://www.ow.ch/dl.php/de/5f9ab95605366/DA_09-2020_Liegenchaften_-_Ertraage_und_Unterhaltskosten_Gultig_ab_Steuerperiode_2020_.PDF , sito consultato il 10.6.2021).

E. 3.6.7

L'approccio maggiormente dettagliato è quello del canton Argovia (Merkblatt, Liegenchaftsunterhalt , https://www.ag.ch/media/kanton_aargau/dfr/dokumente_3/steuern/naturliche_personen/merkblaetter_np/2020-07-01_MB_LUK_.pdf , sito consultato il 10.6.2021, pag. 17-19). In questo caso, l'autorità di tassazione prende innanzitutto in considerazione un parametro oggettivo per qualificare la possibilità di utilizzo dello spazio nel sottotetto, cioè l'altezza. Infatti, nella misura in cui il punto più alto del tetto a falde è maggiore o uguale a 180 cm, allora viene ritenuta l'abitabilità del sottotetto. Viceversa, questa viene esclusa per un'altezza inferiore ai 180 cm. A priori , il canton Argovia esclude qualsiasi deduzione fiscale in presenza di un'altezza del sottotetto maggiore o uguale a 180 cm. Per quanto riguarda la situazione del tetto la cui altezza massima rimane inferiore a 180 cm, bisogna distinguere 3 aspetti dell'intervento: (a) la copertura e le opere da lattoniere; (b) la costruzione del tetto; (c) le opere di isolamento. Per quanto riguarda la copertura (a) e la costruzione in sé del tetto (b), viene riconosciuta una deduzione del 75% dei costi sostenuti. Per quanto concerne le opere di isolamento, le stesse vengono qualificate come lavori volti al risparmio energetico, per cui viene riconosciuta la deduzione integrale del relativo costo (c).

E. 4.1

Come già ricordato, le Circolari dell'amministrazione fiscale si prefiggono l'interpretazione di determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un'applicazione uniforme. Se ne deve pertanto tener conto, se propongono un'interpretazione corretta ed adeguata dei disposti applicabili. A tale proposito, dovendo procedere ad una valutazione oggettiva e tecnica dei singoli interventi edificatori, per garantire l'effettiva deduzione di tutte le spese di manutenzione sostenute, questa Camera ritiene che le Circolari che meglio interpretano la volontà dei legislatori cantonale e federale, siccome più articolate e precise, sono quelle emanate dalle autorità fiscali dei Cantoni Berna ed Argovia, che meglio si conformano al criterio funzionale seguito dal TF (sentenza 2C_450/2020 del 15.9.2020 consid. 4.1.).

E. 4.2

Seguendo l'approccio funzionale - secondo il quale il fattore decisivo è stabilire se l'immobile abbia beneficiato di un miglioramento qualitativo e quindi di un aumento di valore a seguito della misura (sentenza TF 2C_450/2020 del 15.9.2020 consid. 4.1.) - nel

caso di un intervento al tetto piano trasformato in un tetto a falde, le spese devono essere riconosciute integralmente quali spese di manutenzione se non è possibile in alcun modo sfruttare il nuovo spazio creatosi tra il tetto piano e il tetto a falde (cfr. punto 2.1.3. lit. a della Circolare del Canton Berna; “ ohne Zugang ”). In effetti, in questa eventualità, ci si trova confrontati ad un intervento che non comporta un aumento di valore dell’immobile, ma ne preserva lo stato, ne conserva l’uso e ne mantiene la redditività: si tratta in ultima analisi di un intervento analogo ad una sostituzione del tetto a falde con o senza maggiori isolazioni, rispettivamente ad un risanamento di un tetto piano con o senza maggiori isolazioni, interventi i cui costi, secondo la Circolare del fisco ticinese 7/2020 vengono riconosciuti integralmente quali spese di manutenzione.

E. 4.3

Dalla disamina degli atti, e in particolar modo dalla Relazione tecnica relativa alla notifica dei lavori (allegato 4 al ricorso), risulta che il tetto a falde è stato posato sopra il tetto piano. Tuttavia non è possibile verificare, sulla base delle planimetrie e delle sezioni agli atti se il sottotetto (che ad ogni modo misura 1.15 metri, e non è pertanto abitabile) abbia o meno un accesso (“ ohne Zugang ”). Nel caso in cui, in effetti, non vi fosse alcun accesso, la Camera ritiene che i costi legati all’intervento di risanamento del tetto debbano essere integralmente deducibili quale spesa di manutenzione (al pari di una sostituzione di un tetto a falde con un altro tetto a falde, oppure di un risanamento di un tetto piatto). Se invece, al contrario, grazie all’opera, vi fosse attualmente la possibilità di accedere ed utilizzare il sottotetto (che ad ogni modo non dev’essere uno spazio abitabile e fruibile per creare un locale tipo mansarda, e deve pertanto avere un’altezza al culmine inferiore ai 180 cm), la Camera ritiene che i costi di manutenzione possano essere riconosciuti nella misura del 50% (cfr. analogamente al Canton Berna e a quanto effettivamente prevede attualmente la Circolare 7/2020).

E. 5.1

Nell’ultima ipotesi, ovvero nel caso in cui dopo gli accertamenti espletati da parte dell’autorità fiscale, si dovesse stabilire l’esistenza di uno spazio sottotetto (ancorché non abitabile), l’autorità fiscale dovrà nuovamente chinarsi sulla violazione del principio dell’affidamento, censurata dai ricorrenti, che lamentano una modifica delle Circolari, negli anni successivi sia ai lavori al _____, sia all’inoltro della dichiarazione fiscale IC/IFD 2017 avvenuta nel 2018.

E. 5.2

Nell’eventuale decisione, l’Ufficio di tassazione terrà presente che, in linea di principio, in considerazione della sua natura giuridica di ordinanza amministrativa, una circolare si applica 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). Inoltre, il principio della buona fede, che discende direttamente dall’art. 9 Cost., e che si applica all’insieme dell’attività statale, protegge i cittadini nell’affidamento legittimo che ripongono nelle rassicurazioni ricevute da parte delle autorità, nel caso in cui, abbiano regolato il loro comportamento secondo delle decisioni, delle dichiarazioni oppure un comportamento determinato dell’amministrazione.

E. 5.3

Secondo la giurisprudenza, un’informazione oppure una decisione erronea dell’amministrazione possono obbligare quest’ultima a consentire ad un amministrato di

godere di un vantaggio contrario alla regolamentazione in vigore alle seguenti condizioni: (a) che l'informazione è stata data senza riserve, (b) che l'autorità è intervenuta in una situazione concreta nei confronti di determinate persone, (c) che l'autorità ha agito oppure si ritiene abbia agito nei limiti delle proprie competenze e (d) che l'amministrato non si è potuto rendere immediatamente conto dell'inesattezza dell'informazione ricevuta. È inoltre necessario che quest'ultimo si sia basato sulle rassicurazioni oppure sul comportamento del quale si prevale per intraprendere delle (e) disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, e (f) che la regolamentazione non sia modificata a partire dal momento in cui la rassicurazione è stata data e che (g) l'interesse all'applicazione del diritto non prevalga sulla protezione della buona fede (DTF 137 II 182 consid. 3.6.2.; sentenza TF 2C_603/2012 del 10.12.2012 consid. 4). In effetti, il diritto tributario è particolarmente marcato dal principio della l'egalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). Motivo per il quale il contribuente può beneficiare di un trattamento che deroga alla legge, unicamente nel caso in cui, le condizioni sopra menzionate – che devono essere interpretate restrittivamente – sono adempiute in maniera chiara e senza equivoci (sentenza 2C_382/2007 del 23.11.2007 consid. 3 e la giurisprudenza citata).

E. 5.4

In linea di principio, una nuova giurisprudenza si applica subito e in tutti i casi. Non vale solo per i casi futuri, bensì per tutti quelli ancora pendenti nel momento in cui interviene il cambiamento. Cambiamenti di prassi e prassi definite per la prima volta producono i loro effetti pertanto, anche nel diritto tributario, a tutti i casi che non si sono ancora conclusi con una tassazione passata in giudicato. Nei confronti di un cambiamento di prassi, che concerne il diritto sostanziale, non vi è alcuna tutela generale dell'affidamento. Diverso è il caso in cui il mantenimento della prassi precedente sia stato garantito individualmente oppure se l'autorità ha in altro modo suscitato una simile aspettativa (sentenza 2C_199/2017 del 12.6.2018 consid. 3.5 e giurisprudenza citata).

E. 6

Il ricorso è evaso ai sensi dei considerandi. Gli atti sono rinviati all'autorità fiscale, affinché proceda agli accertamenti indicati ed in seguito stabilisca in che misura accordare la deduzione relativa ai lavori di risanamento al tetto, seguendo le indicazioni contenute nella sentenza. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano tassa di giustizia e spese. Non vengono assegnate ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è evaso ai sensi dei considerandi . § Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, affinché proceda agli accertamenti indicati ed in seguito stabilisca in che misura accordare la deduzione relativa ai lavori di risanamento al tetto del mapp.

_____ RFD _____, seguendo le indicazioni contenute nella sentenza. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non vengono assegnate ripetibili. 3. Contro il presen _____ Copia per conoscenza: - municipio di _____ . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: La segretaria:

E. 32

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

suddivise in tre distinte categorie:

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