

TI_GERICHTE 80.2020.230 vom 21. Oktober 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-10-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.230

FR: TI_GERICHTE 80.2020.230 du 21 octobre 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.230 del 21 ottobre 2020

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: reddito da sublocazione, deduzione canone di locazione, solo se contratto di sublocazione in essere nel periodo fiscale

Erwägungen

E. 2

dell'immobile sito sul mappale _____ RFD _____, interconnesso con l'immobile acquistato nel 2014 dal ricorrente in comproprietà con la sorella. Prima ancora, deve essere esaminata la pretesa violazione del diritto di essere sentito. I. Diritto di essere sentito

E. 2.1

Giusta gli articoli 208 cpv. 1 LT e 135 cpv. 1 LIFD, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. La pretesa del reclamante di essere avvertito della prospettata reformatio in peius e di essere sentito dall'autorità di tassazione prima della decisione è fondata sul diritto di essere sentito secondo l'art. 29 cpv. 2 Cost. (Locher, Kommentar zum DBG, Vol. I, Art. 1-48 DBG, Basilea 2019, n. 9 ad art. 135 LIFD, p. 615, con riferimento alla sentenza TF n. 2C_104/2013 e 105/2013 del 27.9.2013 consid. 2.3). Il reclamante non ha comunque diritto di essere sentito oralmente dall'autorità fiscale (cfr. quest'ultima sentenza, consid. 2.3 con riferimenti).

E. 2.2

Nella fattispecie, la reformatio in peius delle decisioni di tassazione IC/IFD 2015, 2016 e 2017 è stata prospettata ai ricorrenti il 17 luglio 2020 tramite lettera inviata per Posta A Plus, di cui hanno accusato ricezione. Come si evince dagli atti a disposizione dell'autorità giudicante, i ricorrenti, per il tramite della loro rappresentante, hanno esposto ■ almeno brevemente ■ le loro osservazioni per posta elettronica (v. email 20.07.2020, all. 1). Agli atti manca tuttavia la raccomandata del 14 settembre 2020, citata nell'atto di ricorso, che verosimilmente conferma per scritto quanto già anticipato nell'e-mail menzionato. Sia come sia, la censura sollevata dai ricorrenti riguardo al fatto di non essersi potuti esprimere non trova riscontro nei fatti. Poiché, prima di evadere i reclami, l'autorità di tassazione ha informato i ricorrenti della prospettata reformatio in peius concedendo loro un termine per inoltrare le proprie osservazioni (prolungato su richiesta della rappresentante fino al 15 settembre 2020), l'autorità di tassazione ne ha rispettato il diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. Non prestando il fianco a critiche, l'operato dell'RS 1 merita pertanto di essere tutelato. II. Valore locativo

E. 3.1

Ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 lett. b LT è imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente il valore locativo di immobili o di parti di essi, che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. Il secondo capoverso di questa norma stabilisce che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, è stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni. Per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. La riduzione di cui al capoverso 2 non è ammessa per gli immobili utilizzati prevalentemente a scopo di vacanza (art. 20 cpv. 3 LT). Per l'imposta federale diretta, l'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD stabilisce che è imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. Il secondo capoverso di questa norma dispone che il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente.

E. 3.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale l'uso proprio ("Eigengebrauch") non è fiscalmente rilevante, se un immobile non può essere utilizzato a causa di circostanze esterne oggettive, come ad esempio se una casa di vacanza, priva di riscaldamento, sia abitabile soltanto durante un certo periodo dell'anno (sentenza TF n. 2C_1039/2015 del 28 aprile 2016, consid. 3.3 e rif.). Non è neppure imponibile il valore locativo, nell'ipotesi in cui l'oggetto resta vuoto, poiché ■ nonostante seri sforzi intrapresi ■ non può essere affittato oppure venduto (sentenza TF n. 2C_1039/2015 del 28 aprile 2016, consid. 3.3 e rif.; sentenza TF n. 2C_182/2015 del 3 novembre 2015, consid. 4.2; sentenza TF n. 2C_773/2009 del 23 aprile 2010, consid. 2.2.1; DTF 72 I 223 consid. 3). L'uso proprio assume invece rilevanza fiscale, se il proprietario non abita, di fatto, nell'immobile, ma si riserva tale diritto, senza però esercitarlo; in tal modo, egli detiene comunque l'immobile, giacché potrebbe occuparlo in qualsiasi momento (sentenza TF n. 2C_1039/2015 del 28 aprile 2016, consid. 3.3 e rif.; sentenza TF n. 2C_773/2009 del 23 aprile 2010, consid. 2.2.1). Per l'imposizione del valore locativo non è decisivo domandarsi se l'immobile è effettivamente utilizzato; è invece necessario chiedersi se lo stesso è a disposizione per l'uso proprio e se sussiste dunque la facoltà di godimento (sentenza TF n. 2C_182/2015 del 3 novembre 2015, consid. 4.2).

E. 3.3

In una sentenza, l'Alta Corte ha avuto modo di precisare che si può prescindere da un'imposizione fiscale solo qualora sia comprovato che l'intenzione del contribuente di vendere l'abitazione sia inequivocabile, sia messa in atto professionalmente, sia chiaramente documentata e sia concreta (sentenza TF n. 2C_773/2009 del 23 aprile 2010, consid. 2.2). Nella fattispecie presa in esame, il contribuente era proprietario di una villa, che sosteneva non fosse più abitata e solo parzialmente arredata per poter essere venduta; egli avrebbe incaricato un amico mediatore di trovare un acquirente. L'amico in questione avrebbe pubblicato la proposta su internet ed avrebbe mostrato l'oggetto a diversi interessati, tuttavia senza successo. Il mediatore non aveva tuttavia intrapreso sforzi particolari per trovare acquirenti e, d'altra parte, il ricorrente aveva ammesso di non avere bisogno di liquidità e non aveva escluso che la villa potesse in seguito essere abitata dalla figlia. Il Tribunale federale ha così confermato l'imponibilità del valore locativo, avallando

il giudizio delle autorità cantonali, che avevano concluso che il ricorrente aveva messo in vendita la casa con scarsa convinzione e che la sua preoccupazione era di non pagare l'imposta sul valore locativo, mantenendo nel contempo aperte tutte le opzioni (sentenza TF n. 2C_773/2009 del 23 aprile 2010, consid. 2.2). In un altro caso, più recente, il Tribunale federale ha addirittura confermato la decisione con cui l'autorità cantonale aveva assoggettato all'imposta il valore locativo durante i due mesi e mezzo trascorsi fra l'acquisto, da parte del contribuente, di una casa d'abitazione ed il suo trasloco in questa nuova dimora. Tenuto conto del rigore della giurisprudenza che riguarda l'imposizione del valore locativo, l'Alta Corte ha ritenuto che il ricorrente avesse già dal momento dell'acquisto il godimento della nuova abitazione e che potesse usarla, anche parzialmente, nel lasso di tempo trascorso fino all'uscita dall'appartamento precedentemente occupato, di cui era inquilino (sentenza TF n. 2C_182/2015 del 3 novembre 2015, consid. 4.3). In una sentenza del 28 aprile 2016, infine, la Suprema Corte è giunta alla stessa conclusione esaminando il ricorso dei due proprietari di una casa bifamiliare, per la quale avevano dichiarato il valore locativo del solo appartamento più piccolo, argomentando che l'altro era rimasto vuoto dopo la morte, alla fine dell'anno precedente, di colei che lo aveva abitato, cioè la madre dell'uno e suocera dell'altro proprietario. L'autorità di tassazione aveva escluso che l'appartamento fosse inabitabile e i ricorrenti non avevano provato di aver fatto seri sforzi in vista di una sua locazione. In tal modo, si erano riservati il diritto di utilizzare l'immobile essi stessi in ogni momento, pur non abitandolo effettivamente. Essi avevano inoltre tenuto aperte tutte le opzioni (risanamento, ricostruzione o nuova edificazione), senza dover rispettare un eventuale contratto di locazione (sentenza TF n. 2C_1039/2015 del 28 aprile 2016, consid. 3.6). In una sentenza del 29 luglio 2019, confermando la propria giurisprudenza, la Suprema Corte ha affermato che il proprietario, che ha lasciato il suo immobile con l'intenzione di venderlo immediatamente e che lo lascia vuoto per venderlo alle condizioni più vantaggiose, è impossibilitato a riservarsene l'uso o a cederlo in locazione. In tal caso, il valore locativo non è imponibile. Non basta tuttavia che il proprietario abbia deciso di vendere l'immobile, perché venga meno il valore locativo, ma deve essere accertato che egli viva altrove e che non lo occupi più egli stesso (sentenza TF n. 2C_1087/2018, in RF 74/2019 p. 804).

E. 3.4

Rifacendosi alla citata giurisprudenza del Tribunale federale, questa Corte ha respinto il ricorso di due contribuenti, proprietari di una casa bifamiliare, che non avevano provato di avere intrapreso seri sforzi per vendere o cedere in locazione l'appartamento gravato da un diritto di abitazione a favore della precedente proprietaria, vuoto ormai da tre anni. La Camera di diritto tributario ha stabilito che l'appartamento doveva pertanto essere considerato a loro disposizione e che doveva loro essere imposto il valore locativo (sentenza CDT n. 80.2016.125/126 del 14 dicembre 2016 consid. 1, in RtiD I-2017 n. 4t). In un altro caso, la Camera ha ritenuto giustificata l'imposizione del valore locativo di un appartamento situato in una casa di cui il contribuente era comproprietario, sebbene egli avesse trasferito il domicilio in un'altra casa, "nella speranza di poter rientrare in futuro" nella prima abitazione (sentenza CDT n. 80.2017.219/220 del 10.11.2017).

E. 3.5

Tornando al caso in esame, con la documentazione fornita in sede di reclamo ■ espressamente richiesta il 2 marzo 2020 dall'RS 1■ i ricorrenti non sono riusciti a dimostrare di aver intrapreso seri sforzi in vista della vendita del rustico di _____,

almeno fino alla sottoscrizione del contratto di intermediazione immobiliare (datato 20.05.2016; all. 4). In tal modo, si sono riservati il diritto di utilizzare l'immobile essi stessi in ogni momento, pur non abitando effettivamente. Rispondendo alla richiesta dell'autorità di tassazione, sia per il periodo fiscale 2015 sia per il 2016, i ricorrenti hanno fatto pervenire, oltre al contratto di intermediazione summenzionato, unicamente uno scambio di email con dei possibili acquirenti del maggio 2014. In sede di ricorso ■ per la prima volta ■ sono stati presentati l'annuncio apparso su homegate.ch (stampato il 21.11.2013 alle 16:33; all. 2) ed un altro email di un potenziale acquirente del giugno 2014 (all. 3 e 5). Come giustamente affermato dall'autorità di tassazione, i seri sforzi in vista della vendita sono cominciati solo il 20 maggio 2016 con la sottoscrizione del contratto di intermediazione immobiliare che ha permesso di vendere l'immobile in breve tempo (v. rogito n. _____ del 26.08.2016 e istanza di iscrizione a RF del 6.09.2016 [all. 6]; iscrizione a RF del 07.09.2016, v. SIFTI: ultima consultazione: 30.09.2021). Si osservi anche che nel Modulo 7, allegato alla DI 2015, i ricorrenti esponevano comunque un valore locativo di fr. 1'135.■, poi corretto dall'autorità di tassazione in fr. 5'600.■. Se, come sostiene il rappresentante, l'immobile fosse già stato messo in vendita con convinzione dal 2013-2014, allora ci si può chiedere perché esporre, seppur in misura minima, il valore locativo nel periodo fiscale 2015. L'accertamento del valore locativo per l'immobile di _____ così come operato dall'RS 1 per i periodi fiscali 2015 e 2016 merita dunque conferma. Su questo tema, il ricorso deve essere respinto. III. Spese di gestione e di manutenzione immobili

E. 4.1

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, Art. 102-222 DBG, 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.

E. 4.2

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, 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: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2^a ediz., Basilea 2017, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , op. cit., 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 (sentenza CDT n. 80.96.170 del 27 gennaio 1997, in: RDAT II-1997 n. 4t).

E. 4.3

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 (sentenza TF n. 2C_727/2012 e 2C_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318).

E. 4.4.1

Ora, limitatamente al periodo fiscale 2015, i ricorrenti chiedono di poter dedurre – poiché ritenuti “ lavori di manutenzione ” ■ i costi sopportati per l’allestimento dei piani e dei rilievi dell’immobile ex _____ da parte dello Studio di architettura _____ Sagl, pari a fr. 25'920.■ (fattura di fr. 51'840.■ del 24.06.2015 da suddividere tra fratello e

sorella, all. 9). Il lavoro dell'architetto comportava anche “ l'analisi tecnica dello stabile e [...] una consulenza su come meglio definire degli scenari plausibili e realizzabili dal profilo tecnico, funzionale ed architettonico ”.

E. 4.4.2

Come visto, le spese di manutenzione sono atte a preservare lo stato, conservare l'uso e mantenere la redditività di un immobile. Secondo la Circolare DDC no. 7/2020, sono considerate spese di manutenzione anche le spese affini (architetto, ingegnere, perito, ecc.), segnatamente quelle relative all'onorario degli specialisti chiamati all'intervento di manutenzione (ad es. spese di progettazione e direzione lavori), la cui deduzione deve essere ammessa in proporzione alle spese di intervento qualificate come manutenzione (v. Circ. DDC no. 7/2020, p.

E. 5

e p. 18). Nella fattispecie, dalla documentazione a disposizione dell'autorità giudicante, nel corso del periodo fiscale litigioso non si evincono lavori qualificabili di manutenzione (v. Modulo 7 allegato alla DI 2015 relativo al mapp. _____ RFD _____). Infatti, dei fr. 297'615.■ chiesti in deduzione quali spese di manutenzione, fr. 139'101.■ corrispondevano al canone di locazione pagato a _____ (di cui verrà detto in seguito), fr. 75'000.■ all'ammortamento dell'ipoteca accesa presso _____ (non deducibile), fr. 31'674.■ erano costi di gestione (ammessi dall'RS 1) e fr. 51'840.■ relativi alla fattura dello Studio d'architettura (definiti “costi gestione” da chi ha compilato la DI 2015; v. Modulo 7). Come giustamente sostenuto dall'RS 1, non essendoci stati interventi qualificati di manutenzione per l'immobile ex _____, anche le spese affini a tali lavori, ed in particolare il costo dello Studio d'architettura, non sono proporzionalmente deducibili. Se poi, come sostenuto nell'atto di ricorso dalla RA 1 SA “ la prestazione dello studio di architettura è stata indispensabile per poter mettere sul mercato e promuovere le varie superfici ” (v. ric., p. 7), si tratterebbe tutt'al più di spese di miglioria di beni patrimoniali, non deducibili (art. 33 lett. d LT; art. 34 lett. d LIFD). Pertanto, la censura sollevata dai ricorrenti non può essere ammessa. IV. Deduzione canone di locazione

E. 5.1

Infine, per tutti i periodi fiscali qui in contestazione, i ricorrenti vorrebbero che fosse loro riconosciuta la deduzione di fr. 139'101.■, che corrisponde all'intero canone di locazione pagato annualmente al signor _____ per la locazione degli spazi del mapp. _____ RFD _____. L'autorità di tassazione ha sì riconosciuto la deducibilità del costo sopportato, tuttavia ne ha ridotto l'ammontare in quanto ha considerato che l'importo di fr. 139'101.■ è corrisposto per poter locare l'intera superficie del mapp. _____ RFD _____, ovvero 907 m 2 . Nei periodi fiscali qui litigiosi, invece, unicamente 81 m 2 (dei 907 m 2 locati da _____) erano stati dati in sublocazione. Gli altri 826 m 2 del mapp. _____ RFD _____ risultavano essere sfitti, come del resto la maggior parte dell'immobile ex _____ (mapp. _____ RFD _____). Tra il 2015 e il 2017, il mapp. _____ RFD _____ non aveva prodotto alcun reddito, fatta eccezione dei proventi derivanti dalla sublocazione degli spazi all'_____. Per l'RS 1, la deduzione richiesta era dunque da ridurre a fr. 12'422.■, ovvero fr. 139'101.■ / 907 m 2 x 81 m 2 , perché questo era “ il costo annuo per gli spaz[...]i dati in affitto all'_____ ”, effettivamente sopportato dal ricorrente e dalla sorella _____.

E. 5.2

I redditi provenienti dalla sublocazione sono imponibili quali redditi da sostanza immobiliare. In sé, le leggi che disciplinano le imposte dirette non prevedono la deduzione del canone di locazione pagato dal sublocatore, quando si tratta di immobili privati. Tuttavia, sia la legge sull'imposta federale diretta (art. 25 LIFD) sia la legge sull'armonizzazione delle imposte cantonali e comunali (art. 9 cpv. 1 LAID) dispongono che il reddito netto corrisponda ai proventi lordi imponibili meno le spese d'acquisizione. Di conseguenza, la dottrina è dell'avviso che il sublocatore abbia il diritto di dedurre i costi della locazione quali costi per l'acquisizione del reddito. Il suo reddito netto proveniente dalla sublocazione corrisponde infatti alla differenza fra la pigione pagata dal sublocatario e quella pagata dallo stesso sublocatore (Locher, op. cit., n. 14 e 51a ad art. 21 DBG, p. 658 e 674; Zwahlen/Lissi in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 10 ad art. 21 DBG, p. 543; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 46 ad art. 21 DBG, p. 432; Merlini in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, IFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 48 ad art. 21 LIFD, p. 509 s.). Nel caso di una sublocazione o di un subaffitto, il canone di locazione pagato dal sublocatore e i relativi costi accessori costituiscono pertanto spese necessarie al conseguimento del reddito immobiliare. D'altronde, se i proventi della sublocazione fossero imposti senza ammettere allo stesso tempo la deduzione dei costi necessari al loro conseguimento, ovvero del canone di locazione, sarebbe violato il principio costituzionale di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) (Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, tesi, Berna 2020, n. 172 ss, p. 90 s.; Egloff in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4 a ediz., Muri b. Bern 2015, n. 34 ad § 30 StG-AG, p. 537).

E. 5.3

Ritornando al caso in disamina, mentre i ricorrenti pretendono di dedurre dal reddito imponibile l'intero ammontare del canone di locazione pagato, l'autorità fiscale ha ammesso la deduzione solo della quota parte che si riferisce alla locazione degli spazi per i quali i contribuenti hanno dichiarato un reddito imponibile, cioè quelli occupati dal negozio _____. Il Tribunale federale esige che fra il conseguimento di un reddito e le relative spese sussista anche un nesso di carattere temporale. In particolare, le spese professionali sono dedotte dal reddito del lavoro solo se si riferiscono allo stesso periodo fiscale. Sono pertanto considerate spese per il mantenimento personale e non spese professionali quelle sostenute da una persona che lavora per la ricerca di un nuovo posto di lavoro (sentenza 2C_860/2014 e 2C_861/2014 del 24 maggio 2016 consid. 3.5 e giurisprudenza citata). La deduzione del canone di locazione quale costo per il conseguimento del reddito presuppone chiaramente che il contribuente abbia conseguito dei proventi dalla sublocazione di immobili. Altrimenti, manca ogni nesso fra il reddito imponibile e i costi sostenuti. È conseguentemente escluso che i ricorrenti possano dedurre dal reddito imponibile dei periodi fiscali litigiosi le pigioni pagate a _____ per la locazione di spazi che essi stessi non hanno ceduto in sublocazione negli stessi anni. La decisione impugnata, con cui l'autorità di tassazione ha ammesso in deduzione il canone di locazione limitatamente alla quota parte che si riferisce agli spazi occupati dal negozio _____, è pertanto legittima.

E. 5.4

Gli insorgenti lamentano una disparità di trattamento rispetto alla comproprietaria, che avrebbe ottenuto la deduzione dell'intero canone di locazione pagato. A tale proposito, si deve escludere che siano adempiuti i presupposti per il riconoscimento della parità di trattamento nell'illegalità. Per costante giurisprudenza, infatti, tale principio può essere invocato soltanto se ci si trova in presenza di una prassi illegale generalizzata e l'autorità fiscale si rifiuta di modificarla (cfr. sentenza TF n. 2C_409/2012 del 19 febbraio 2013). Neppure i ricorrenti pretendono che vi sia una prassi illegale generalizzata, ma si limitano a menzionare il caso della loro comproprietaria. La ragione per cui quest'ultima ha beneficiato di una deduzione che non le spettava è peraltro riconducibile al fatto che, diversamente da quanto hanno fatto gli insorgenti, non ha interposto reclamo contro le decisioni di tassazione, che avevano ammesso la deduzione non giustificata.

E. 5.5

In via subordinata, i contribuenti contestano tuttavia anche il calcolo intrapreso dall'autorità di tassazione per definire la quota parte deducibile. A loro avviso, " il calcolo utilizzato per quantificare la parte deducibile dell'affitto _____ (in proporzione alla superficie affittata all'ottico al pian terreno) è stato effettuato in modo semplicistico e tendenzioso [senza prendere] in considerazione la differenza di prezzo al metro quadrato tra uffici ai piani superiori e superfici di vendita al piano terreno in _____ a _____, che è abissale. Nel caso concreto, l'affitto al metro quadrato pagato dal negozio _____ è il doppio di quello che pagherà _____, quindi doveva perlomeno accettare il doppio per il subaffitto in deduzione di quanto è stato fatto nella notifica di tassazione dopo reclamo ". Ora poiché il reddito (proveniente da sublocazione) dal quale dedurre i costi (di locazione) si limita ad una superficie di 81 m² (e non a 907 m²), è corretto che anche i costi sopportati siano ricondotti a 81 m². Tuttavia, come rilevato dagli insorgenti, il valore del metro quadrato locato all'_____ e di quello locato alla _____ divergono sensibilmente. Semplicemente confrontando, sulla base della documentazione versata agli atti, il canone di locazione pagato al metro quadrato dall'_____ (fr. 571.85/m² [fr. 74'338.25/130m²]; v. contratto di locazione del 10.09.2015) rispetto a quello che corrisponderà a partire dal 2019 la _____ (fr. 293.50/m² [fr. 376'000.■/1'281 m²]; v. all. 13) appare evidente che il calcolo effettuato dall'RS 1 risulta essere un po' sbrigativo, perché non ha tenuto conto delle differenze di valore delle diverse superfici locate. Si giustificano pertanto l'annullamento delle decisioni impugnate e il rinvio degli atti all'RS 1 perché abbia ad accertare nuovamente l'ammontare dei costi sostenuti dai ricorrenti per il conseguimento del reddito da sostanza immobiliare.

E. 6

Di conseguenza, il ricorso è parzialmente accolto. Le decisioni di tassazione IC/IFD 2015, 2016 e 2017 dopo reclamo sono annullate e gli atti ritornati all'RS 1 per nuova decisione. Visto l'esito, la tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti in ragione di due terzi. Ai ricorrenti è riconosciuta una congrua indennità a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1.

1.1. Il ricorso è respinto, nella misura in cui concerne la violazione del diritto di essere sentito, il valore locativo e le spese di manutenzione dell'immobile. 1.2. Nella misura in cui il ricorso concerne la deduzione del canone di locazione, le decisioni su reclamo sono annullate e gli atti ritornati all'RS 1 perché adottati nuove decisioni. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr.

1'200.– sono a carico dei ricorrenti in ragione di 2/3 (fr. 800.■). Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili di fr. 500.■. 3. Contro il present 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.