

# **TI\_GERICHTE 80.2020.37 vom 22. Januar 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-01-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.37](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.37)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.37 du 22 janvier 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.37 del 22 gennaio 2020

## **Regeste**

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, assicurazione e alimentazione impianto fotovoltaico, redditi per immissione in rete di energia imponibili nel Cantone di domicilio

## **Erwägungen**

### **E. 1**

lett. b LT, è imponibile quale reddito della sostanza immobiliare il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. La legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni obbliga i cantoni ad assoggettare all'imposta sul reddito il valore locativo (in virtù del combinato disposto dell'art. 2 cpv. 1 lett. a e dell'art. 7 cpv. 1 LAID), ma non contiene ulteriori disposizioni relative alle sue modalità di accertamento, lasciando in tal modo ai cantoni un certo margine. In relazione alla questione in che misura il valore locativo possa scendere rispetto al valore di mercato, l'art. 7 cpv. 1 LAID non pone pertanto alcun altro limite se non quelli che derivano dagli articoli 8 cpv. 1 e 127 cpv. 2 Cost. fed. (DTF 125 I 65 consid. 2b p. 67; DTF 124 I 145 consid. 3 p. 152 ss.). L'Alta Corte ha stabilito che il valore locativo può essere inferiore al valore di mercato (DTF 124 I 145, consid. 4d p. 156; cfr. sentenza TF 2C\_757/2015 dell'8.12.2016, consid. 2), precisando poi che il 60% del valore di mercato rappresenta il limite inferiore che è ancora conforme al principio costituzionale dell'uguaglianza (art. 8 cpv. 1 Cost.).

#### **E. 1.1**

Secondo l'articolo 20 cpv.

#### **E. 1.2**

Per quanto qui di interesse, l'art. 20 cpv. 2 LT precisa che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, è stabilito al 60 - 70 per cento del valore di mercato delle pigioni e che per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale. Per quanto riguarda le modalità di determinazione del valore locativo, secondo l'art. 1 del decreto esecutivo del 7 dicembre 2017 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2018, esso corrisponde al valore di mercato della pigione per immobili dello stesso genere nella medesima posizione (cpv. 1). Il valore locativo delle abitazioni primarie corrisponde mediamente al 60-70% del valore di mercato della pigione; in mancanza di altri elementi utili al suo calcolo, esso corrisponde, di regola, al 90% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nella decisione di stima (cpv. 2).

#### **E. 1.3**

In una sentenza di principio risalente al 9 maggio 2008 (CDT n. 80.2007.173, in: RtiD II-2008 n. 3t), questa Camera ha esaminato nel dettaglio la nuova prassi, già applicata a partire dal periodo fiscale 2006, sulla base di una circolare della Divisione delle contribuzioni, concludendo per la sua illegalità. In primo luogo, il Canton Ticino non rientra nel novero dei cantoni in cui i valori locativi sono “accertati individualmente” nella procedura di stima ufficiale degli immobili. Ciò presupporrebbe infatti che la legge sulla stima ufficiale prevedesse espressamente l'accertamento individuale non solo del valore di stima in sé ma anche del valore locativo dell'immobile, come avviene, per esempio, nel Canton Argovia oppure Svitto. La sola circostanza che dalla decisione dell'Ufficio stima si possa ricavare anche il valore di reddito non significa invece che essa accerti anche il valore locativo dell'immobile, ove si pensi appena che l'autorità di cosa giudicata non si estende in linea di principio ai motivi di una decisione ma solo al dispositivo. D'altra parte, anche volendo sostenere che la decisione dell'Ufficio stima, nella misura in cui accerta il valore di reddito, non passa in giudicato scaduto il termine per impugnarla dinanzi allo stesso Ufficio, ugualmente non vi sarebbero le condizioni perché tale valore possa essere riesaminato nell'ambito di una procedura di reclamo prima, e di ricorso poi, contro la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito. In primo luogo, nel rispetto delle regole sull'onere probatorio, non si può pretendere che sia il contribuente a portare la prova dell'inesattezza del valore locativo indicato nella decisione in questione. Quindi, si dovrebbe stabilire a chi compete l'eventuale esame dei reclami e dei ricorsi contro il valore locativo. Contrariamente alla soluzione adottata nel Canton Berna, in cui l'autorità competente per l'accertamento della stima ufficiale, da una parte, e per la tassazione dell'imposta sul reddito, dall'altra, è sempre l'autorità di tassazione, in Ticino le competenti autorità ed i successivi rimedi giuridici non si identificano: la stima ufficiale è di pertinenza dell'Ufficio stima, mentre l'accertamento dell'imposta sul reddito è attribuito agli uffici circondariali di tassazione, così come la decisione sulla stima è impugnabile dapprima dinanzi allo stesso Ufficio stima e poi al Tribunale di espropriazione, mentre la decisione di tassazione dell'imposta sul reddito è suscettibile di reclamo all'Ufficio di tassazione e di ricorso alla Camera di diritto tributario. Inoltre, perché si possa entrare nel merito di un reclamo o di un ricorso, dovrebbe essere disponibile una decisione motivata, cioè una decisione in cui l'autorità di stima indichi in quale modo ha intrapreso l'accertamento del valore locativo, in modo da consentire al contribuente di valutare se contestarlo o meno. Le decisioni dell'Ufficio stima si limitano invece ad indicare il reddito (presunto o dichiarato), il tasso di capitalizzazione ed il valore di reddito che ne deriva, senza aggiungere ulteriori precisazioni. A titolo abbondanziale, questa Camera ha infine sollevato i propri dubbi in merito alla circostanza che il valore di reddito – ma anche il 90% del valore di reddito – accertato nel quadro della procedura di stima ufficiale corrisponda effettivamente al 60-70% del valore medio delle pigioni di mercato (cfr. anche CDT n. 80.2006.173 del 21 dicembre 2006; 80.2007.18 del 9 marzo 2007).

#### **E. 1.4**

Dal 1° gennaio 2009 è entrato in vigore l'art. 20 cpv. 3 LT, secondo cui la riduzione di cui al capoverso 2 non è ammessa per gli immobili utilizzati prevalentemente a scopo di vacanza. La modifica è stata proposta dal Consiglio di Stato nel quadro delle misure di risanamento dei conti adottate con il preventivo 2009 ed è stata così motivata: Nella misura in cui la residenza di vacanza resta a disposizione del titolare, il relativo vantaggio deve essere calcolato in forma piena. Secondo il Governo non vi sono motivi oggettivi tali da condurre all'adozione di misure che promuovano l'accesso della proprietà di residenze

secondarie di vacanza. Di conseguenza, il valore locativo delle residenze di vacanza deve corrispondere ai valori di mercato senza riduzioni o provvedimenti nell'ottica di favorire l'accesso alla proprietà. Nemmeno deve essere dimenticata la ricaduta sui comuni di residenze di vacanza i quali devono assumersi oneri di infrastrutture comunali senza importanti ricadute in termini di gettito fiscale. In sintesi, la misura che proponiamo, attuata tramite una modifica dell'art. 20 LT, comporta un onere fiscale supplementare a carico di soggetti fiscali titolari di una residenza secondaria e quindi, presumibilmente, contribuenti facenti parte della classe media superiore. Osserviamo inoltre che una parte importante di questi contribuenti (circa il 50%) sono residenti fuori cantone o all'estero. (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6133 del 15 ottobre 2008 concernente il Preventivo 2009 e obiettivo di bilancio 2011, par. 6.5.3).

### **E. 2.1**

Per quanto concerne il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, il suo valore locativo è stato determinato proprio conformemente alla prassi illegale appena ricordata, che l'autorità resistente si ostina ad applicare. Il valore di reddito dell'edificio principale (subalterno AB), secondo la scheda di calcolo della stima ufficiale (superficie abitabile mq 365), ammonta infatti a fr. 33'580.-. Quest'ultimo importo è stato considerato pari al 70% del valore di mercato. L'Ufficio di tassazione ha quindi diviso tale importo per 70 ed ha poi moltiplicato il risultato per 100. L'importo così determinato (fr. 43'174.-) corrisponderebbe in tal modo al valore di mercato, senza la riduzione riconosciuta ai proprietari di abitazioni primarie, secondo l'art. 20 cpv. 3 LT.

### **E. 2.2**

La circostanza, addotta dall'Ufficio di tassazione, che tale importo non sia stato messo in discussione dai ricorrenti in precedenti periodi fiscali non impedisce certamente di farlo nell'ambito della presente tassazione. A tale proposito basti pensare che, secondo il Tribunale federale, neppure il principio della buona fede vieta alle autorità fiscali di giudicare diversamente, nell'ambito di un periodo fiscale ulteriore, una questione di diritto controversa che era stata anteriormente risolta in favore della contribuente (p. es. sentenza del TF n. 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 del 12 dicembre 2010, consid. 11.8). Meno che mai sarà l'autorità a poter invocare la propria buona fede nei confronti di un contribuente che in periodi fiscali precedenti aveva accettato una certa valutazione del suo reddito. Del resto, è la stessa autorità fiscale a riconoscere, nelle osservazioni al ricorso, che nei periodi fiscali 2015 e 2016 il debito d'imposta dei contribuenti era pari a zero e nel 2017 ammontava a soli fr. 63.55. Non è pertanto sorprendente il fatto che non abbiano impugnato le relative decisioni di tassazione. Nei primi due periodi fiscali, addirittura, un loro eventuale reclamo sarebbe stato irricevibile, per mancanza di un interesse attuale a contestare l'imposta.

### **E. 2.3**

e dottrina citata).

### **E. 2.4**

Gli atti devono conseguentemente essere rinviati all'Ufficio di tassazione, affinché proceda a un calcolo del valore locativo, rispettoso dei principi legali. A tal fine, dovrà sottoporre la proprietà immobiliare ad una stima peritale. Anche la giurisprudenza afferma che ville e case signorili richiedono un trattamento particolare. Già in una sentenza del 1956 (ASA 25 p. 308), su ricorso di un contribuente ticinese, il Tribunale federale aveva avuto modo di affermare che ville e case signorili presentano la particolarità di essere costruite "con

larghezza di mezzi, con gusti tutt'affatto personali e con particolari attrezzature ed installazioni interne ed esterne”, sicché “non sono fatte per essere locate e non esiste per loro un prezzo corrente sul mercato”. La Corte aggiungeva che: Il proprietario che, per necessità, è obbligato di locarle lo fa in generale ad un canone insolito, molto basso, che non può fornire una base oggettiva per l'imposizione. Il giusto prezzo, che nei casi normali si determina nel libero gioco fra domanda ed offerta, nel caso del tutto particolare di queste case deve essere forzatamente calcolato in via di presunzione tenendo conto, da una parte, del costo o del valore venale e soprattutto del valore che rappresenta per il proprietario l'abitazione, con la sua area, i giardini, le installazioni ed il confort in genere, e, dall'altra parte, della pigione massima che potrebbe presumibilmente essere offerta, da un terzo, in condizioni economiche e sociali analoghe, desideroso d'affittare una siffatta proprietà. In una sentenza del 7 aprile 2010 (n. 80.2009.41/42), la Camera di diritto tributario ha rilevato che, nel caso di abitazioni di lusso, bisogna anche tener conto del fatto che la domanda è inferiore rispetto alle abitazioni di standard inferiore. Allora, il valore locativo di una casa di lusso può sì essere commisurato a ciò che il proprietario potrebbe esigere quale canone di locazione secondo i parametri locali, ma solo nella misura in cui tali redditi sarebbero conseguibili di fatto sul mercato. Neppure si può prendere in considerazione la somma necessaria a garantire un rendimento appropriato dell'insieme del capitale investito, proprio perché una parte dell'investimento dovrebbe essere abbandonata, in caso di locazione, non essendo l'inquilino interessato a quelle installazioni straordinarie che soddisfano solo esigenze strettamente personali del proprietario (sentenza citata, consid. 2.3, con riferimento alla sentenza del Tribunale amministrativo del Canton San Gallo del 27 giugno 1996, in RF 51/1996 p. 395 = StE 1996 B 25.3 n. 17; come pure a Gurtner/Locher, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in ASA 69, p. 606). Nella medesima pronuncia, questa Corte ha anche ricordato che, nella circolare n. 15 (per quanto noto, non più in vigore), la stessa Divisione delle contribuzioni prevedeva un'eccezione per le ville e case signorili. Per simili immobili, il valore locativo deve infatti essere definito in modo più preciso ed individualizzato di quanto non consentano di fare i diversi metodi schematici previsti per le case unifamiliari e per i condomini. Occorre pertanto procedere ad una valutazione caso per caso tenendo conto delle particolarità della costruzione e delle sue installazioni ( Circolare cit., par. 2.2., p. 2). Un edificio come quello dei ricorrenti, situato in collina, in posizione panoramica, con una superficie abitabile di 365 mq suddivisa fra due appartamenti e con una piscina interna, rientra senza dubbio nella nozione di villa o casa signorile. Spetterà pertanto all'autorità di tassazione determinarne il valore locativo, tenendo conto delle peculiarità dell'oggetto.

### **E. 3**

In relazione all'abitazione di \_\_\_\_\_, gli insorgenti chiedono che il valore locativo sia ridotto da fr. 4'920.– a fr. 2'400.–. Non è noto come sia stato determinato tale valore locativo. Nelle osservazioni al ricorso dell'11 marzo 2020, l'autorità fiscale propone di ridurlo a fr. 4'300.–, tenendo conto degli importi risultanti dal confronto con il valore locativo attribuito a rustici “vicini”. Anche in questo caso, dunque, l'autorità fiscale non è in grado di giustificare il criterio in base al quale ha determinato il reddito dell'immobile in questione. Si giustifica il rinvio degli atti per una nuova decisione, anche per questo secondo oggetto. B. Spese di manutenzione degli immobili 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 di assicurazione e le spese di 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 risulta dalla Circolare n. 7/2010 del mese di aprile 2011).

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<sup>a</sup> ediz., Zurigo 2016, n. 40 ad art. 32 LIFD, p. 603; Merlini , 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; Merlini , 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).

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 frazione, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (cfr. Circolare n. 7/2020 dell'aprile 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). 4.4. 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 dell'immobile (pigioni o valore locativo) se, alla fine del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima; · al 20% del reddito lordo dell'immobile (pigioni o valore locativo) se, alla fine del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni (cfr. art. 2 cpv. 1 del regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994 [RLT; 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).

### **E. 5.1**

Nella decisione impugnata, l'autorità fiscale ha ammesso la deduzione forfetaria delle spese di manutenzione, per entrambi gli immobili, in considerazione del fatto che il suo ammontare eccedeva i costi effettivi, che avrebbero potuto essere considerati spese di manutenzione deducibili. Per quanto concerne, in particolare modo, la casa di \_\_\_\_\_, l'autorità fiscale ha escluso la deduzione di tutte le spese per l'energia elettrica, per l'abbonamento e l'uso del telefono, le tasse per l'acqua, la fognatura e i rifiuti, mentre ha ammesso quelle per l'acquisto di piccolo materiale di riparazione (\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_), per l'acquisto di una centralina per le tende da sole (\_\_\_\_\_), per la riparazione della pompa della piscina (\_\_\_\_\_), per il "controllo periodico del dispositivo di sgancio per l'impianto di produttori indipendenti connessi alla rete SES (SES), per la posa di un magnetotermico (\_\_\_\_\_ SA), per lavori di pittura (\_\_\_\_\_) e soprattutto quelle per la fornitura e posa di un vetro isolante di sicurezza (vetreria \_\_\_\_\_). Siccome l'ammontare delle stesse (fr. 5'069.-) era inferiore al 20% del valore locativo (fr. 8'635.-), è stato ammesso in deduzione quest'ultimo. Nel loro ricorso, i contribuenti postulano la deduzione delle ulteriori spese per l'assicurazione dello stabile e dell'impianto fotovoltaico, delle spese di fornitura dell'energia elettrica, nella misura in cui "è destinata al funzionamento del suddetto impianto" e "all'alimentazione elettrica del sistema d'allarme", delle spese per il giardino e quelle per l'acquisto di un "robot con i relativi accessori destinato alla manutenzione corrente della piscina a \_\_\_\_\_". Le spese di manutenzione totali per quest'ultimo immobile ammonterebbero in tal modo a fr. 23'639.65. Per la casa di \_\_\_\_\_, è stata prodotta un'unica fattura di fr. 3'123.- della \_\_\_\_\_ GmbH di \_\_\_\_\_, che tuttavia l'autorità di tassazione ha ritenuto non concernere spese di manutenzione.

### **E. 5.2.1**

In primo luogo, è litigiosa la deduzione dei premi assicurativi. I ricorrenti hanno prodotto, per la prima volta, con il ricorso una polizza della \_\_\_\_\_, che concerne diversi immobili di loro proprietà.

### **E. 5.2.2**

La Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni ammette la deduzione dei premi d'assicurazione: · contro gli incendi; · contro i danni dell'acqua; · contro le rotture vetri; · contro la grandine; · di responsabilità civile per immobili. Non sono invece deducibili i

premi d'assicurazione per l'economia domestica, per il mobilio e i premi di assicurazione responsabilità civile privata (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2016.111 del 21.6.2016 consid. 3.3).

### **E. 5.2.3**

La polizza assicurativa concerne, come anticipato, diversi immobili dei ricorrenti. Inoltre, comprende delle coperture assicurative che non rientrano fra i premi deducibili. È il caso delle assicurazioni per la mobilia domestica (“Hausrat”), per la responsabilità civile privata (“Privathaftpflicht”) e per oggetti di valore (“Wertsachen und spezielle Objekte”). Restano deducibili quali spese immobiliari i premi delle assicurazioni per l'edificio (“Gebäude”) e precisamente contro gli incendi (“Feuer”), contro l'acqua (“Wasser”) e per la responsabilità civile (“Haftpflicht”). Senonché, il premio per l'assicurazione per i danni dell'acqua è calcolato considerando il valore assicurato di tre immobili, cioè, oltre a quelli di \_\_\_\_\_ e di \_\_\_\_\_, anche della casa d'abitazione primaria di \_\_\_\_\_. Di conseguenza, può essere ammesso in deduzione il premio per l'assicurazione contro gli incendi, per le due case ticinesi, che ammonta a fr. 2'340.–, compreso anche il premio dell'assicurazione contro i danni causati dagli elementi naturali (“Elementarschadenversicherung”). Per quanto concerne l'assicurazione contro i danni dell'acqua, la maggior parte del valore assicurato (oltre 4 milioni su un totale di fr. 7'030'000.–) concerne la casa di \_\_\_\_\_. Il premio di fr. 1'855.– deve pertanto essere suddiviso fra gli immobili assicurati. Può anche essere aggiunto il premio dell'assicurazione RC per l'edificio di fr. 58.60.

### **E. 5.2.4**

Anche su questo punto, gli atti devono pertanto essere rinviati all'autorità di tassazione. Spetterà ai ricorrenti comprovare la quota parte del premio dell'assicurazione contro i danni dell'acqua, che si riferisce agli immobili ticinesi. Se non lo facesse, potrebbe entrare in considerazione una suddivisione del premio in funzione del valore assicurato degli immobili. Un discorso particolare merita il premio per l'assicurazione per gli impianti esterni e l'ambiente circostante (“Aussenanlagen und Umgebung”), che ammonta a fr. 907.20 e che concerne a sua volta tutti e tre gli immobili. Lo stesso sarà deducibile, nella misura in cui concerne gli immobili ticinesi, se il valore locativo sarà calcolato tenendo conto anche del giardino.

### **E. 5.3.1**

È poi litigiosa la deduzione del premio di fr. 418.60, che concerne l'assicurazione dell'impianto fotovoltaico.

### **E. 5.3.2**

I ricorrenti hanno dichiarato, fra i redditi dell'immobile di \_\_\_\_\_, un importo di fr. 1'072.– proveniente dall'esercizio dell'impianto fotovoltaico. A questo riguardo, va ricordato che, in una recente sentenza, il Tribunale federale ha negato la legittimità della prassi, in vigore nei cantoni e sostenuta fra l'altro anche dalla Conferenza svizzera delle imposte (CSI) (cfr. CSI, Analyse du 15 février 2011 sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques [actualisé pour la dernière fois le 3 février 2016]), secondo cui la remunerazione a copertura dei costi per l'immissione in rete di energia elettrica e i proventi della commercializzazione diretta di corrente prodotta costituiscono un reddito della sostanza immobiliare. Secondo l'Alta Corte, infatti, gli articoli 7 cpv. 1 LAID e 21

cpv. 1 lett. a LIFD non costituiscono una base legale sufficiente per imporre la remunerazione per l'immissione in rete quale reddito della sostanza (sentenza TF n. 2C\_510/2017 del 16.9.2019 consid. 7.2). Il contribuente non percepisce infatti una controprestazione per aver messo a disposizione elementi patrimoniali di cui è proprietario, in quanto non cede in locazione alla centrale elettrica l'impianto fotovoltaico (sentenza citata, consid. 7.2.1). Se il contribuente non produce energia elettrica a titolo commerciale, la sola base legale sulla quale può fondarsi l'imposizione del reddito è la clausola generale dell'art. 16 cpv. 1 LIFD (sentenza citata, consid. 7.2.2; v. anche Stadlin, Photovoltaikanlagen auf fremden Gebäuden: Sachenrechtliche Klärungen und ausgewählte steuerrechtliche Themen, in BJM 2020 p. 217, in particolare p. 227 s.).

### **E. 5.3.3**

Se i proventi ottenuti dai ricorrenti, per l'immissione in rete di energia elettrica prodotta dall'impianto fotovoltaico non costituiscono reddito della sostanza immobiliare, si tratta di redditi che non sono imponibili nel luogo di situazione dell'immobile. Nei rapporti intercantionali, dovrebbero infatti essere attribuiti al Cantone di domicilio (cfr. anche Solothurner Steuerbuch, versione del 4.6.2020, § 27 Nr. 4, n. 5.1, p. 9). In queste circostanze, non si vede perché il Cantone di situazione dell'immobile dovrebbe assumersi le relative spese, in particolare i premi per l'assicurazione dell'impianto. Indipendentemente dal fatto che gli insorgenti non hanno mai prodotto un conteggio relativo ai redditi percepiti dalla vendita di energia elettrica, la deduzione dei premi per l'assicurazione dell'impianto non è dunque di competenza del Canton Ticino.

### **E. 5.4.1**

I ricorrenti chiedono poi la deduzione dell'importo di fr. 4'708.95 per consumo di energia elettrica, in quanto sarebbe necessaria al funzionamento dell'impianto fotovoltaico e "all'alimentazione elettrica del sistema d'allarme".

### **E. 5.4.2**

Non rientrano fra le spese deducibili dal reddito imponibile, in particolare, le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia e le spese d'acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali (art. 34 lett. a e d LIFD; art. 33 lett. a e d LT). Le spese per il mantenimento privato del contribuente rappresentano spese di consumo o di utilizzazione del reddito e vi rientrano le spese accessorie alla pigione, quali le spese per l'acqua, per il riscaldamento e per l'energia elettrica (cfr. art. 1 cpv. 2 dell'Ordinanza dell'AFC del 24 agosto 1992 concernente i costi deducibili di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta [RS 642.116.2]; Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni, n. 3.3; inoltre sentenza TF 2C\_453/2009 del 3 febbraio 2010 consid. 3.2).

### **E. 5.4.3**

Le spese per il consumo di energia elettrica rientrano pertanto fra le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia e non sono deducibili dal valore locativo dell'abitazione propria. Non mette conto pertanto confrontarsi con la questione se una parte degli stessi serva effettivamente all'alimentazione dell'impianto fotovoltaico. In ogni caso, l'onere di provare che una parte delle spese pagate all'azienda elettrica siano servite al funzionamento di tale impianto sarebbe a carico dei contribuenti, trattandosi di un elemento che riduce l'onere fiscale (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C\_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1). È peraltro del tutto inverosimile che l'esercizio di un impianto che produce energia elettrica necessiti di un importante apporto di elettricità fornita dall'azienda

elettrica.

#### **E. 5.4.4**

La medesima conclusione si impone per l'alimentazione dell'impianto d'allarme. Gli stessi costi per l'abbonamento di servizio e revisione del sistema d'allarme sono considerati spese di gestione, come tali non deducibili in caso di imposizione del valore locativo (cfr. Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni, distinta allegata). L'assimilazione dei costi per il funzionamento dell'impianto d'allarme ai premi d'assicurazione dell'edificio, proposta nel ricorso, è del tutto insostenibile. Come già ricordato, non sono deducibili i premi pagati per l'assicurazione dei beni che si trovano nell'edificio, ma unicamente quelli che si riferiscono all'assicurazione dell'edificio.

#### **E. 5.4.5**

Per quanto concerne la spesa di fr. 465.50, che secondo i ricorrenti concernerebbe l'allacciamento del sistema d'allarme alla rete telematica, valgono le considerazioni appena proposte. Va comunque sottolineato che i giustificativi prodotti sono delle comuni fatture relative ad un abbonamento Swisscom per la rete fissa ("Rechnung Festnetz"). È indiscusso che le spese telefoniche rientrano fra le spese per il mantenimento del contribuente, come tali non deducibili dal reddito.

#### **E. 5.5.1**

Al punto 9.4 del ricorso, gli istanti lamentano una mancata deduzione di fr. 8'894.– per spese concernenti la parte esterna della villa di \_\_\_\_\_ e rispettivamente di fr. 3'123.– relative all'immobile di \_\_\_\_\_. Argomentando che nella determinazione dei valori locativi sono stati considerati esclusivamente i metri quadrati abitabili dei due edifici, l'Ufficio di tassazione, nelle sue osservazioni, sostiene che le deduzioni richieste dovrebbero perciò essere negate.

#### **E. 5.5.2**

L'art. 24 LT prevede che il reddito netto corrisponda ai proventi lordi imponibili meno le spese di acquisizione e le deduzioni generali di cui agli articoli 25-32a. Le deduzioni dai proventi della sostanza (art. 31 LT) rientrano fra le spese di acquisizione del reddito. Si tratta infatti di costi, direttamente occasionati dal "conseguimento" del reddito immobiliare, che hanno la caratteristica di diminuire la capacità contributiva ("wirtschaftliche Leistungsfähigkeit") dei contribuenti. Nel rispetto dei principi costituzionali della capacità contributiva (art. 127 Cost.) e di uguaglianza (art. 8 Cost.), la deduzione delle spese di manutenzione non è pertanto limitata dall'importo del reddito cui si riferiscono (DTF 133 II 287). Unica condizione per la loro deduzione è l'esistenza di un bene patrimoniale suscettibile di produrre un reddito immobiliare, poiché per un principio generale del diritto dell'imposta sul reddito si possono dedurre solo da redditi imponibili i costi affrontati per il loro "conseguimento" (sentenza del Tribunale federale n. 2A.683/2004 del 15 luglio 2005 consid.

#### **E. 5.5.3**

Per quanto concerne in particolar modo il giardino, la prassi in vigore in altri cantoni (cfr. Merlini, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 82 ad art. 32 LIFD, p. 693 s.; inoltre StE 2004 B 25.6 n. 50) prevede, a tale proposito, che si intraprenda la seguente distinzione: · le spese per la cura e la sostituzione di piante la cui durata di vita supera un anno e per la riparazione di

sentieri, recinzioni e muri costituiscono spese di manutenzione in senso stretto, che il proprietario dovrebbe assumersi nel caso in cui cedesse la casa in locazione a terzi e che sono pertanto ammesse in deduzione secondo l'art. 31 cpv. 2 LT; · le spese per la prima posa di piante o alberi o la prima costruzione di muri o recinzioni costituiscono invece costi d'investimento immobiliare, la cui deduzione è esclusa dall'art. 33 lett. d LT; · infine, le spese annuali ricorrenti per i lavori di pulizia, di potatura e manutenzione del prato, come pure per la posa di piante di durata inferiore all'anno (come i fiori), costituiscono costi per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia, la cui deduzione è esclusa dall'art. 33 lett. a LT. Nello stesso senso si è espresso anche il Tribunale federale, sottolineando come i costi per la manutenzione del giardino rientrino fra i costi per il mantenimento personale e non siano pertanto costi per il conseguimento del reddito, nella misura in cui non servono alla manutenzione di un immobile bensì ad abbellire il giardino e quindi a soddisfare esigenze personali del contribuente (sentenza n. 2C\_279/2015 del 30.10.2015 consid. 3 4.2).

#### **E. 5.5.4**

Nel caso in esame, la deduzione di ogni spesa legata al giardino dei contribuenti potrà essere esclusa per principio solo se il valore locativo, che sarà determinato dall'autorità fiscale nella nuova decisione, non terrà conto del valore delle parti esterne agli edifici. Indipendentemente da tale aspetto, le fatture prodotte dai ricorrenti non permettono di rilevare la presenza, fra i costi documentati, di spese di manutenzione in senso stretto. Per quanto concerne la villa di \_\_\_\_\_, le tre fatture della ditta \_\_\_\_\_ giardiniere-paesaggista non contengono alcun dettaglio, ma si limitano a fare riferimento ad un contratto per la "manutenzione giardino casa \_\_\_\_\_". Oltre a fatturare due "acconti" di fr. 2'500.- e uno di fr. 2'550.-, il giardiniere ha messo a carico dei proprietari spese per terriccio, semenza, concime, stallatico e per la discarica. Come si vede, non c'è alcun riferimento al taglio di piante o alla riparazione di sentieri, recinzioni o muri. Dovendo gli atti essere rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione, anche su questo aspetto i ricorrenti potranno ancora documentare di aver sostenuto spese di manutenzione in senso stretto, producendo in particolare il contratto di manutenzione concluso con il giardiniere. Per quanto concerne invece la casa di \_\_\_\_\_, la fattura della \_\_\_\_\_ GmbH per fr. 3'123.- può fin da subito essere considerata riferita a spese di gestione non deducibili. Le prestazioni fatturate consistono infatti in lavori di controllo della casa e del terreno, in lavori di pulizia e nel taglio dell'erba. In tutti i casi si tratta manifestamente di spese per il mantenimento dei contribuenti, come tali non deducibili.

#### **E. 5.6**

Gli insorgenti chiedono poi la deduzione di un ulteriore importo di fr. 519.80 per l'acquisto di "materiale destinato alla manutenzione della proprietà di \_\_\_\_\_ presso i centri commerciali Coop e Aldi". Come giustamente sottolineato dall'Ufficio di tassazione, nelle sue osservazioni al ricorso, "la destinazione [del materiale] non è determinabile". Come già ricordato, l'onere della prova quale è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Nella fattispecie, i ricorrenti non hanno in alcun modo provato che le spese in questione siano effettivamente legate alla manutenzione degli immobili di loro proprietà nel Canton Ticino. Perlopiù dagli scontrini di cassa non si evince neppure l'oggetto cui si riferiscono.

### **E. 5.7**

Se dovesse entrare in considerazione la deduzione delle spese effettive, come domandato dai ricorrenti, questi ultimi dovrebbero anche giustificare la natura di spese di manutenzione dei costi che l'Ufficio di tassazione aveva così qualificato, nella decisione impugnata. È vero che poi non erano state dedotte, in quanto la somma delle stesse non raggiungeva l'ammontare della deduzione forfetaria. L'autorità fiscale aveva tuttavia considerato spese di manutenzione, per esempio, quelle per l'acquisto di una centralina per le tende da sole (fr. 187.40) e per la fornitura e posa di un vetro isolante di sicurezza (fr. 3'342.60). Si tratta tuttavia di costi deducibili unicamente nella misura in cui i contribuenti provano che gli oggetti acquistati sono stati sostituiti e non acquistati per la prima volta. Altrimenti, costituirebbero le spese d'acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali, la cui deduzione è esclusa (articoli 34 lett. d LIFD e 33 lett. d LT).

### **E. 5.8**

Infine, in merito alle spese per "l'acquisto di un robot con i relativi accessori destinato alla manutenzione corrente della piscina a \_\_\_\_\_", gli stessi insorgenti riconoscono che non si tratta di una vera e propria spesa di manutenzione, visto che affermano che permette loro "di evitare tutta una serie di spese di manutenzione, attinenti alle componenti della piscina". L'apparecchio in discussione serve indiscutibilmente alla pulizia della piscina e la spesa sostenuta per il suo acquisto rientra pertanto fra le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia, la cui deduzione è esclusa dagli articoli 34 lett. a LIFD e 33 lett. a LT.

### **E. 5.9**

Riassumendo, sono ammesse le seguenti deduzioni: · il premio per l'assicurazione contro gli incendi, comprensivo del premio per l'assicurazione contro i danni causati dagli elementi naturali ("Elementarschadenversicherung") per fr. 2'340.-; · il premio dell'assicurazione RC per l'edificio di fr. 58.60. Sono per contro escluse le seguenti deduzioni: · il premio per l'assicurazione dell'impianto fotovoltaico di fr. 418.60; · le spese per il consumo di energia elettrica di fr. 4'708.95; · le spese per l'allacciamento alla rete fissa Swisscom di fr. 465.50; · le spese per l'acquisto di piccolo materiale presso i centri commerciali Coop e Aldi per fr. 519.80; · la fattura della \_\_\_\_\_ GmbH per fr. 3'123.-; · la spesa per l'acquisto di un robot per la pulizia della piscina per fr. 1'767.40. Gli atti sono infine rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione in merito alle seguenti spese: · il premio dell'assicurazione contro i danni dell'acqua, di fr. 1'855.-, che deve essere suddiviso fra gli immobili assicurati; · le spese della ditta \_\_\_\_\_ giardiniere-paesaggista del giardiniere, dopo aver verificato che vi sia una parte delle stesse che concerne manutenzione in senso stretto; · il premio per l'assicurazione per gli impianti esterni e l'ambiente circostante ("Aussenanlagen und Umgebung"), di fr. 907.20, deducibile se il valore locativo sarà calcolato tenendo conto anche del giardino; · le spese considerate di manutenzione nella decisione impugnata.

### **E. 6**

L'esito del ricorso è differenziato. Se in una minima parte è accolto, in parte è tuttavia respinto. Per quanto concerne in particolare la determinazione del valore locativo, la decisione è invece annullata. Nello stabilire la tassa di giustizia, le spese processuali e le ripetibili, si deve tener conto di tutti questi aspetti. Si deve tuttavia anche considerare il fatto che i ricorrenti hanno prodotto la documentazione relativa alle spese chieste in deduzione –

si pensi in particolare ai premi assicurativi – solo dopo ripetute richieste dell'autorità fiscale e, in parte, per la prima volta con il ricorso. Per l'art. 231 cpv. 3 LT, la tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente, fra l'altro, se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

**E. 45**

4■000

35

2■417

78

4■680

71

6■179

62

3■950

28

2■012

Tot. 319

Tot. 23■238

Al mq

72.84

Diritto

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, 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:

;

- .

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

- 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.