

# TI\_GERICHTE 80.2021.141 vom 20. Mai 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-05-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2021.141](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.141)

FR: TI\_GERICHTE 80.2021.141 du 20 mai 2021

IT: TI\_GERICHTE 80.2021.141 del 20 maggio 2021

## Regeste

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, immobile non produttivo di reddito, trasformazione radicale

## Erwägungen

### E. 29

aprile 2021, il reclamante sollecitava una decisione in merito alla tassazione 2019, in considerazione della sua età e del suo precario stato di salute e anche per permettergli “di inoltrare in tempi brevi la tassazione 2020”. E. Con decisione IC/IFD 2019 dopo reclamo del 20 maggio 2021, l’UT, accogliendo parzialmente il reclamo, accertava per l’IC un reddito imponibile di fr. 159'000.– e per l’IFD di fr. 163'900.–. La sostanza, ai soli fini IC veniva stabilita in fr. 654'000.–. In particolare, veniva stralciato il valore locativo dell’abitazione di cui al fondo n. \_\_\_\_\_ RFD del Comune di \_\_\_\_\_, mentre le spese di gestione e manutenzione immobili, di cui alla cifra 5.5, venivano ridotte a fr. 8'443.–, il tutto con la seguente motivazione: “Reclamo parzialmente ammesso. Considerato il reclamo avverso le decisioni di tassazione imposta cantonale imposta federale diretta 2019, a motivo dell’imposta valore locativo per l’immobile sito al mapp. \_\_\_\_\_ del Comune di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), e del mancato riconoscimento delle rivendicate spese di manutenzione immobili effettive per l’immobile sito al mappale \_\_\_\_\_ del medesimo Comune, analizzato quanto esposto nel reclamo, nonché quanto già a disposizione dell’autorità fiscale, si procede ad ammettere parzialmente il reclamo azzerando il valore locativo per l’immobile sito al mappale \_\_\_\_\_; riconfermando il diniego delle rivendicate spese di manutenzione effettive. Secondo la Circolare 7/2020 “Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata” emanata dalla Divisione delle contribuzioni, le spese di manutenzione sono considerate costi per il conseguimento del reddito e presuppongono pertanto l’esistenza di un provento imponibile da sostanza immobiliare (art. 20 cpv. 1 lett. a [-] c LT). Ciò significa che l’immobile per cui sono chiesti in deduzione i costi di manutenzione deve essere stato produttivo di reddito, rispettivamente imposto per un valore locativo. Nel caso in esame l’immobile per cui è stata richiesta la deduzione non è imposto per un valore locativo a far tempo (almeno) dal 2012.” F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 insorge contro la decisione di tassazione su reclamo, censurando il mancato riconoscimento della deduzione in merito alle spese di gestione e di manutenzione dell’immobile sito sui mapp. n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ RFD del Comune di \_\_\_\_\_. In particolare, egli afferma che ha deciso di ristrutturare l’immobile nel 2017 e che “ l’impostazione finanziaria per un investimento di oltre un milione ha tenuto conto anche della possibilità di poter dedurre dal reddito, sulla base della legge in quel momento vigente, determinati costi dovuti alla ristrutturazione. Tali costi sono stati analiticamente esposti come da specifica tabella nella presentazione nella

Dichiarazione d'imposta 2018 [omissis] e hanno trovato puntuale riscontro nella Decisione di tassazione 2018 con le relative deduzioni dal reddito. La stessa cosa è stata fatta nella Dichiarazione 2019 [omissis] dove però non viene riconosciuta la deducibilità e viene applicata per l'anno fiscale 2019 la Circolare 7/2020, entrata in vigore il 1° gennaio 2020, senza tener conto dell'impostazione iniziale 2017-2018. Il mio presente ricorso è pertanto di principio, sul fatto che, come contribuente, mi vedo applicare una nuova disposizione in corso d'opera, quando la stessa è stata decisa e avviata sulla base di condizioni che ne hanno determinato la fattibilità". G. Con osservazioni 30 giugno / 1° luglio 2021, l'UT si riconferma nella propria decisione di tassazione dopo reclamo, e meglio rileva che la domanda di costruzione è stata descritta "Ristrutturazione e ampliamento casa e stalla con formazione di 3 appartamenti ad uso primario" e che i lavori svolti concretamente sono da considerarsi una trasformazione e non una semplice manutenzione e che pertanto è esclusa la deduzione. In merito alla Circolare 7/2020 afferma in particolare che, "il concetto non è cambiato con la nuova circolare ma era presente già nella circolare in vigore in precedenza" e che "il fatto che con la decisione 2018, per errore dell'ufficio sia stata concessa in deduzione, non obbliga lo stesso ufficio a reiterare l'errore". H. La Camera di diritto tributario si è rivolta al ricorrente, con scritto del 27 agosto 2021, attribuendogli un termine per produrre la documentazione seguente: copia della domanda di costruzione n. \_\_\_\_\_, corredata dalla documentazione necessaria, avente per oggetto la "Ristrutturazione e ampliamento casa e stalla con formazione di 3 appartamenti ad uso primario", inerenti ai mappali n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ RFD del Comune di \_\_\_\_\_, con relativi progetti e documenti annessi. Il 9/10 settembre 2021, il contribuente ha trasmesso l'incarto relativo alla domanda di costruzione di cui al paragrafo precedente, allegando anche "due tabelle (...) per le deduzioni da attribuire a interventi di manutenzione". Diritto 1. Il ricorrente censura il mancato riconoscimento della deduzione delle spese di manutenzione inerenti la ristrutturazione dell'abitazione sita sui mappali n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ RFD del Comune di \_\_\_\_\_ per complessivi fr. 120'928.-. L'autorità di tassazione, nella sua decisione, ritiene invece che tali costi non siano deducibili, ritenuto che l'immobile per cui sono chiesti in deduzione non è stato produttivo di reddito. Nell'esame del ricorso, ci si confronterà dapprima con la questione della correlazione fra deduzione e reddito imponibile, su cui è fondata la decisione impugnata. In seguito, saranno esaminate le censure del ricorrente, secondo cui la deduzione dovrebbe essere ammessa come nel periodo fiscale precedente e secondo cui il fisco avrebbe applicato "una nuova disposizione in corso d'opera", cioè una circolare in vigore solo dall'1.1.2020. Infine, si procederà, nella misura in cui sia ancora determinante, alla qualifica degli interventi attuati dal ricorrente, per stabilire se si tratti di costi di manutenzione o di miglioria. I. Correlazione fra costi deducibili e reddito imponibile 2. Quali redditi della sostanza immobiliare sono segnatamente imponibili: a) i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento; b) 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 (art. 21 cpv. 1 lett. a-b LIFD risp. art. 20 cpv. 1 lett. a-b LT). Il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente (art. 21 cpv. 2 LIFD). Inoltre, per il diritto tributario cantonale, il valore locativo è stabilito al 60-70 per cento del valore di mercato delle pigioni (art. 20 cpv. 2 LT). Questa riduzione non vale per gli immobili utilizzati prevalentemente a scopo di vacanza (art. 20 cpv. 3 LT). 3. 3.1. 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 7/2010 del mese di aprile 2011. Detta circolare è stata nel frattempo abrogata e sostituita dalla nuova Circolare 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 circolare (prescrizione) amministrativa, la stessa si applica infatti immediatamente a tutti i casi ancora aperti, a meno che essa non preveda un regime transitorio (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 35 ad art. 102 LIFD, p. 65). La Circolare 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.

3.2. Gli artt. 31 LT e 32 LIFD contemplano le cosiddette "deduzioni delle spese per l'acquisizione del reddito", in particolare del reddito della sostanza mobiliare e immobiliare. La deducibilità dei costi fatti valere dipende essenzialmente dal carattere imponibile del reddito, per il cui conseguimento il contribuente li sostiene. Dal punto di vista sistematico, la deduzione delle spese per l'acquisizione del reddito deve essere fatta rientrare nella determinazione della base di calcolo del reddito, in applicazione del principio del reddito netto. Ne consegue che dai redditi lordi imponibili possono essere dedotti, nella misura in cui ciò è previsto da una legge formale, i costi di acquisizione a tal fine sostenuti; il reddito netto così determinato (riservate ulteriori deduzioni) costituisce la base di calcolo dell'imposta. Per principio, i redditi non imponibili sono per contro irrilevanti ai fini della determinazione della base di calcolo, ragione per cui le spese che hanno comportato non danno diritto ad alcuna deduzione (cfr. decisione del TF n. 2C\_929/2014 del 10 agosto 2015, in: RDAF 2016 II 78, consid. 3.2; sentenza CDT n. 80.2016.127 del 31 agosto 2016, consid. 2.2 e giurisprudenza citata; Locher, op. cit., Vol. I, n. 2 ad art. 32 LIFD, p. 944). La deducibilità dei costi sostenuti per gli immobili dipende pertanto direttamente dall'imposizione del reddito che generano, ovvero sono deducibili unicamente quelle spese che dal punto di vista economico e temporale hanno un nesso diretto ed immediato con l'acquisizione di detto reddito (cfr. Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 15 ad art. 21 LIFD, p. 545; ibidem, n. 9 ad art. 32 LIFD, p. 759). La giurisprudenza ammette un'eccezione per il caso in cui un immobile non possa essere abitato né ceduto in locazione, a causa dello svolgimento di lavori di manutenzione. Sebbene non vi sia un reddito imponibile, è comunque ammessa la deduzione delle spese di manutenzione (DTF 133 II 287 consid. 3; inoltre Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ediz., Basilea 2019, n. 2 ad art. 32 LIFD, p. 944; Zwahlen/Lissi, op. cit., n. 9 ad art. 32 LIFD, p. 760).

3.3. Nel caso in esame tuttavia, le spese poste in deduzione non sono qualificabili come costi per il conseguimento del reddito, poiché i fondi n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ non ne generavano. Ciò è documentato sia dai moduli 7 allegati alle dichiarazioni di imposta per tutti i periodi fiscali dal 2009 al 2019, dai quali si evince che gli immobili non producevano né valore locativo né pigioni. Di conseguenza,

non solo negli anni durante i quali sono stati eseguiti i lavori in discussione, ma anche negli anni precedenti, mancava un reddito della sostanza immobiliare imponibile. È pertanto legittima la decisione dell'UT, che non ha considerato i costi sostenuti dal ricorrente alla stregua di "spese di manutenzione". In effetti, l'intervento intrapreso dal proprietario non ha comportato il mantenimento di una fonte di reddito esistente, bensì la costituzione di una nuova. Pertanto, la richiesta postulata con il ricorso non può essere accolta. La decisione dell'autorità di tassazione, di non concedere la deduzione delle spese sostenute dal ricorrente, è corretta e merita di essere tutelata.

II. Buona fede 4. 4.1. Nel proprio ricorso, RI 1 afferma che i costi dei lavori sono stati " analiticamente esposti come da specifica tabella nella presentazione della Dichiarazione d'imposta 2018, (...), e hanno trovato puntuale riscontro nella Decisione di tassazione 2018 con le relative deduzioni dal reddito ", con la conseguenza che dovrebbe essere applicato lo stesso trattamento anche nel periodo 2019. Il contribuente lamenta infatti che si "vede applicare una nuova disposizione in corso d'opera, quando la stessa è stata decisa e avviata sulla base di condizioni che ne hanno determinato la fattibilità". 4.2. Si ricorda che l'autorità fiscale non è vincolata alle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. Va al proposito precisato che la costante giurisprudenza del Tribunale federale ha escluso che un ricorrente possa pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.). In effetti, il diritto tributario è marcato dal principio della legalità, 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). In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto, di principio, alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (cfr. decisioni del TF n. 2C\_260/2008 del 6 agosto 2008, in: RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2; 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in: RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2).

4.3. L'Ufficio di tassazione ha concesso, a torto, la deduzione delle spese per la ristrutturazione degli immobili sostenute nel 2018. Per le ragioni appena esposte, l'insorgente non può tuttavia pretendere che siano dedotte anche quelle del 2019. Pertanto, l'agire dell'autorità fiscale non può essere censurato e la decisione merita di essere tutelata anche a questo proposito.

III. Tutela dell'affidamento 5. 5.1. Il contribuente lamenta poi che si "vede applicare una nuova disposizione in corso d'opera, quando la stessa è stata decisa e avviata sulla base di condizioni che ne hanno determinato la fattibilità". In sostanza, rivendica la tutela dell'affidamento, a dipendenza del trattamento fiscale che sarebbe stato previsto negli anni in cui ha pianificato ed eseguito l'intervento in discussione. L'Ufficio di tassazione ha infatti menzionato, nella sua decisione, la Circolare n. 7/2020 della Divisione delle contribuzioni, entrata in vigore l'1.1.2020.

5.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in linea di principio le circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati 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; decisioni 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 (decisioni del TF n. 2C\_216/2014 del 15.12.2016; n. 2C\_95/2011 dell'11 ottobre

2011 consid. 2.3 in: RDAF 2012 II p. 72 e 2C\_103/2009 del 10 luglio 2009 consid. 2.2 in: RF 64/2009 p. 906). 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). 5.3. 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 (decisione del TF n. 2C\_199/2017 del 12 giugno 2018 consid. 3.5 e giurisprudenza citata). 5.4. Nel caso in esame, la decisione dell'autorità di tassazione non sarebbe stata diversa, se fosse stata applicata una precedente versione della Circolare n. 7 della Divisione delle contribuzioni. Come risulta dalle considerazioni che precedono, infatti, il mancato riconoscimento delle deduzioni richieste si fonda sul diritto federale e cantonale e non sulla circolare cantonale. In ogni caso, neppure il ricorrente pretende che, nel momento in cui ha adottato la sua "impostazione finanziaria per un investimento di oltre un milione" , l'autorità di tassazione gli abbia garantito il diritto di poter dedurre i costi sostenuti. Anche in questa prospettiva, il ricorso è pertanto destituito di fondamento. IV. Qualificazione dei costi sostenuti 6. 6.1. Alla luce delle considerazioni che precedono, potrebbe anche essere lasciata aperta la questione della qualificazione delle spese sostenute dal ricorrente, che egli considera costi di manutenzione. Infatti, è già stata esclusa la loro natura di costi per l'acquisizione del reddito, in mancanza di un reddito imponibile. Ad abundantiam , si deve tuttavia rilevare che le spese fatte valere non sono qualificabili come costi di manutenzione. 7. 7.1. 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; Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, 2<sup>a</sup> ediz., Basilea 2017, n. 65 ad art. 32 LIFD, p. 687; Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Basilea 2019, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954); · le spese di riparazione ( "Instandstellungskosten" , "frais de remise en état" ), ovvero le spese che intervengono a scade ad enze 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 , op. cit., Vol. I, n. 26 ad art. 32 LIFD, p. 954 ); · 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). 7.2. 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 7/2020, applicabile, come detto, anche al periodo fiscale litigioso). Fanno eccezione unicamente gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente (art. 32 cpv. 2 LIFD e art. 31 cpv. 2 LT; versione in vigore nel periodo fiscale litigioso), 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 (decisioni del TF n. 2C\_727/2012 e 2C\_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 p. 318). 7.3. Non possono neppure essere dedotte le spese di acquisto e fabbricazione di beni patrimoniali (art. 34 lett. d LIFD e art. 33 lett. d LT). Si rileva che le spese di fabbricazione (“Herstellung”; “production”) non concernono soltanto le nuove costruzioni, ma riguardano pure i casi di “demolizione e ricostruzione estesa” o di “risanamento totale” di un immobile, a tal punto importanti e radicali da dover essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, diversa da quella preesistente (decisione del TF n. 2P.25/1998 del 24 febbraio 1999, in: RDAT II-1999 n. 21t). Simili interventi devono essere assimilati in tutto e per tutto ad una nuova costruzione, senza che possano entrare in linea di considerazione lavori di manutenzione fiscalmente rilevanti e quindi deducibili dal reddito imponibile. L'Alta Corte ha, per esempio, negato ogni deduzione: · ad un contribuente che nell'ambito di lavori di risanamento aveva, di fatto, costruito una nuova stalla al piano inferiore di un edificio (decisione del TF n. 2C\_666/2012 e 2C\_667/2012 del 18 dicembre 2012); · ad un contribuente che aveva ricostruito lo stabile principale e trasformato quello accessorio da garage ad appartamento (decisione del TF n. 2C\_63/2010 del 6 luglio 2010, in: StR 65/2010 p. 864); · ad un contribuente che aveva ricostruito una pergola andata distrutta – eccezion fatta per la sua struttura portante – a seguito di forti nevicate (decisione del TF n. 2C\_878/2010 del 19 aprile 2011, consid. 4 e 6.1); · ad un contribuente che aveva acquistato, per fr. 1'100'000.–, una casa originariamente utilizzata da due famiglie e l'aveva trasformata, impiegando 1'500'000 franchi, in una casa destinata all'abitazione di una sola famiglia, procedendo in particolare ad un cambiamento di destinazione dell'immobile, situato fuori zona edificabile (decisione del TF 2C\_233/2011 del 28 luglio 2011, in RDAF 2013 II p. 80); · ad un contribuente che aveva trasformato il sottotetto di una vecchia casa, parzialmente adibita ad uso agricolo, in una camera da letto con guardaroba e bagno, con conseguente cambio di destinazione (decisione del TF n.

2C\_153/2014 del 4 settembre 2014, in RF 70/2015 p. 157); · ad un contribuente che aveva acquistato per fr. 115'000.– un immobile parzialmente abitativo e parzialmente agricolo, che non era più abitato da 30 anni, ed aveva intrapreso un risanamento completo impiegando oltre fr. 130'000.– (decisione del TF n. 2C\_286/2014 e 2C\_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428). Lo stesso ha fatto questa Camera, negando la deduzione dei costi di costruzione a contribuenti che, demolito in quanto fatiscente un edificio annesso alla propria villa, lo avevano ricostruito, mantenendo inalterata la volumetria ma trasformandolo da negozio a garage (sentenza CDT n. 80.2002.96 del 10 giugno 2002). In un altro caso ha negato ogni deduzione ad un contribuente che aveva trasformato ed ampliato un rustico, la cui destinazione era passata da stalla ad abitazione secondaria (sentenza CDT n. 80.2003.190 del 9 febbraio 2004, in: RtiD II-2004 n. 7t). 7.4. Recentemente, questa Corte ha considerato che gli interventi erano tanto importanti e radicali da dovere essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, in un caso in cui l'intervento sull'edificio esistente, che non era diviso in due distinti blocchi, aveva comportato la creazione di due nuovi volumi, collegati ma ben distinti. Il piano interrato ed il piano terreno erano stati inoltre radicalmente riorganizzati, con l'abbattimento di una parete divisoria, ed il secondo volume era stato rialzato rispetto all'altezza che aveva in precedenza la parte "a monte" dell'immobile. Il tetto era poi stato diviso in tre distinte parti, che terminavano a filo dei muri esterni, modificando in tal modo i due tetti preesistenti. La Camera di diritto tributario ha sottolineato che anche esternamente l'estetica dell'immobile era stata radicalmente modificata, come immediatamente risultava dalla documentazione fotografica, tanto da fare apparire l'immobile, dopo i lavori di riattazione, come un edificio del tutto diverso rispetto a quello precedente (cfr. la sentenza CDT n. 80.2015.65/66 del 24 marzo 2016; v. anche le più recenti sentenze CDT n. 80.2018.34/35 del 25 luglio 2018; n. 80.2017.288/289 del 1° marzo 2019; n. 80.2019.6/7 del 26 luglio 2019; n. 80.2019.283/284 del 29 maggio 2020). 7.5. 7.5.1. Il diritto tributario impone un esame analitico delle diverse attività edificatorie, riferite alle singole componenti e installazioni dell'immobile (Merlino, op. cit., n. 44 ad art. 32 LIFD, p. 681 s.). Sotto il profilo economico, le singole parti costitutive rappresentano infatti delle unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita ed un proprio valore d'uso (Locher, op. cit., n. 18 ad art. 32 LIFD, p. 785). Solo un simile approccio individuale, basato su una valutazione oggettiva e tecnica dei singoli interventi edificatori, permette di garantire l'effettiva deduzione di tutte le spese di manutenzione sostenute, siano esse necessarie a conservare l'uso di un immobile, a ripristinare una perdita di valore accresciuta oppure ancora a sostituire infrastrutture con una durata d'impiego limitata. Diversamente si finirebbe per compensare fra loro aumenti e diminuzioni di valore delle singole componenti, impedendo in tal modo la deduzione di costi indissolubilmente legati al conseguimento di proventi della sostanza immobiliare, in chiaro contrasto con lo stesso principio di capacità contributiva (Zwahlen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, p. 46). 7.5.2. Come ancora sottolineato dalla dottrina, un'unica eccezione era prevista nel caso di immobili di recente acquisto o di immobili ricevuti nell'ambito di un anticipo ereditario. La cosiddetta "prassi Dumont" presupponeva infatti un approccio globale, fondato su una valutazione economica e soggettiva dal punto di vista del nuovo proprietario, piuttosto che su una valutazione puramente tecnico-oggettiva della natura delle singole spese sostenute (Merlino, op. cit., n. 43 ad art. 32 LIFD, p. 681; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 46 ad art. 32 LIFD, p. 604). Lavori di riattazione di un immobile di nuova acquisizione non potevano per

principio essere dedotti dal reddito lordo, a meno che non risultassero necessari alla conservazione o al ripristino dello stato di manutenzione in cui si trovava l'immobile al momento dell'acquisto (sulla "prassi Dumont": DTF 123 II 218 = RDAF 53 / 1997 p. 582 = StE 1997 B 25.6 n. 30 = ZStP 1997 p. 228 = ASA 66 p. 306; inoltre: StE 1998 B 25.6 n. 31). Dal 1° gennaio 2010, abrogata la "prassi Dumont", tale eccezione è però venuta meno. Ad oggi non occorre più chiedersi preliminarmente se determinati lavori di manutenzione siano da ritenersi lavori di manutenzione periodici oppure lavori di recupero di una manutenzione trascurata dall'ex proprietario. Decisivo rimane in ogni caso l'approccio individuale, focalizzato sulle singole componenti e installazioni, anche nell'ambito di importanti lavori di ristrutturazione. Così va interpretato il nuovo testo dell'art. 32 cpv. 2 LIFD (cfr. Rapporto del 3 settembre 2007 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, in: FF 2007 p. 7211). In questo contesto, il Tribunale federale ha affermato che l'abrogazione della prassi Dumont non implica tuttavia che tutte le spese sostenute in seguito all'acquisto di un immobile siano integralmente deducibili. Al contrario, si deve verificare di caso in caso se le singole spese servano a mantenere il valore o ad aumentarlo (cfr. decisioni del TF n. 2C\_286/2014 e 2C\_287/2014 del 23 febbraio 2015, in RF 70/2015 p. 428, consid. 3.1 in fine ).

7.5.3. Alla luce delle considerazioni che precedono, la deduzione di spese fiscalmente rilevanti può essere esclusa a priori solo in presenza di un nuovo edificio oppure di un edificio esistente toccato da lavori a tal punto importanti e radicali ■ segnatamente da una demolizione e ricostruzione estesa ■ da dover essere in pratica assimilato interamente ad una nuova costruzione. Un'applicazione troppo estensiva della giurisprudenza relativa a quella che viene definita anche "nuova costruzione in senso economico" ("wirtschaftlicher Neubau") sarebbe problematica pensando sia all'abrogazione della prassi Dumont sia alla deducibilità degli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, volute entrambe dal legislatore ( Maibach/Häuselmann , Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, in RF 70/2015 p. 658 ss.).

7.5.4. Riassumendo quanto definito dalla giurisprudenza per stabilire l'esistenza di una "nuova costruzione in senso economico", si possono individuare i seguenti criteri: · l'importanza dell'investimento effettuato, che può superare i costi di acquisizione dell'immobile; · la sostituzione dell'involucro dell'immobile; · lo sventramento dell'immobile (svuotamento dell'edificio mantenendo i muri perimetrali) o di parti dell'immobile con la riprogettazione della disposizione interna dei locali; · il cambio nella destinazione introdotto dalla riprogettazione dell'edificio; ed infine, · il risanamento (ristrutturazione) totale ( Kocher/Anzante , Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, in: SR/RF 10/2020 p. 710 ss, in particolare p. 721 s., n. 3.3. e giurisprudenza citata; Richner , Rückbaukosten und Quasi-Neubau-Praxis oder: Wie die werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen sind, in: ZStP 3/2020 p. 183 ss, in particolare IV., p. 198 ss). L'amministrazione fiscale del Canton Berna, prendendo atto delle difficoltà di definire la nozione di "nuova costruzione in senso economico" ha deciso addirittura di rinunciare ad attribuire tale qualifica ad interventi di risanamento anche importante, invitando gli uffici di tassazione a verificare comunque di caso in caso se ed in quale misura le opere intraprese servano alla manutenzione dell'edificio esistente (cfr. TaxInfo Canton Berna, Ersatz von Gebäudeteilen als Unterhalt , versione del 27.3.2015).

7.5.5. Con l'eccezione dei casi in cui è evidente la natura di "nuova costruzione in senso economico" del risanamento intrapreso, occorre dunque procedere ad un esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui il contribuente postula la deduzione. Nell'esame va in ogni caso considerato che non sono deducibili,

poiché assimilabili a spese di investimento, i costi per l'acquisto di nuove opere, per la demolizione e ricostruzione di singole parti dell'edificio nonché per le modifiche architettoniche quali ampliamenti e trasformazioni (Merlino, op. cit., n. 140 ss.). Sono tali gli oneri per le trasformazioni interne, quali i cambiamenti della pianta o dei volumi di un edificio (ad esempio, mediante spostamento di muri o porte), e per le trasformazioni esterne, in particolare delle facciate (ad esempio, quando sono modificate le dimensioni o la posizione di finestre). Sono inoltre di regola da trattare alla stregua di investimenti i costi per lo smantellamento di parti esistenti di un edificio e per la loro ricostruzione in altro luogo (cfr. Steueramt des Kantons Aargau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt del 29 gennaio 2010, punto 3.3; v. anche la sentenza CDT n. 80.2013.73/74 del 6 novembre 2013).

7.6.1. Venendo al caso in esame, nelle osservazioni al ricorso l'UT di Lugano sostiene che il lavoro svolto dal contribuente sia una trasformazione e non una semplice manutenzione, per cui "è esclusa la deduzione" delle spese di manutenzione.

7.6.2. Come visto, la deduzione di spese fiscalmente rilevanti può essere esclusa a priori – senza quindi procedere ad un'analisi delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese sostenute dai contribuenti – unicamente in presenza di un nuovo edificio oppure di un edificio esistente toccato da lavori a tal punto importanti e radicali da dover essere in pratica assimilato interamente ad una nuova costruzione.

7.6.3. Nella fattispecie, e meglio, nella relazione tecnica acclusa alla domanda di costruzione, si specificava che i lavori in oggetto avrebbero riguardato una "ristrutturazione di una casa" e una "ristrutturazione con cambiamento di destinazione da stalla a casa". L'edificio principale, situato sui mapp. n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, era composto da delle "cantine con un portico passante, un vecchio monolocale ed un appartamento su due piani di 8 locali e piano sottotetto". Il secondo edificio era invece una stalla, edificata su due piani. Tra gli interventi previsti vi erano, secondo la summenzionata relazione tecnica, per l'edificio principale, la costruzione di un appartamento, al pianterreno con "cucina/pranzo/soggiorno, 1 camera matrimoniale ed una cameretta, un WC con doccia" e, al primo e secondo piano, l'edificazione di un secondo appartamento, con "cucina/pranzo/soggiorno, camera matrimoniale con WC doccia e WC ospiti al P1°, mentre al P2° si trovano due camere da letto, un WC doccia e bagno ed uno spazio studio". Relativamente alla "stalla", il contribuente pianificava di "mantenere i muri perimetrali", di demolire "la parete nord, la soletta di legno ed il tetto", per poi ricostruirle, formando "un appartamento su tre piani costituito da pranzo e cucina con WC ospiti al PT, soggiorno al P1° e camera matrimoniale, studio e WC-doccia al P2° incluse due terrazze", con annesso anche un deposito ed una lavanderia. Da quanto si può evincere dal punto 5 della relazione tecnica [caratteristiche costruttive-capomastro], vi sarebbe stata una "demolizione dei tetti e della maggior parte delle solette in legno e di alcune parti della muratura in pietra esistente", con conseguente costruzione di nuove "fondazioni", "solette", "scale", "murature interne", "murature perimetrali e portanti" e nuovi "muri interrati".

7.6.4. Sulla base della giurisprudenza citata e delle informazioni reperibili dagli atti, in particolar modo considerato il contenuto della relazione tecnica, si deve ritenere che la costruzione degli edifici risale alla prima metà del secolo scorso, che non risultano lavori di ammodernamento o ristrutturazione passati o recenti (all'infuori di quelli oggetto del presente gravame), che l'edificio non è abitato almeno dal 2009, che il costo di tutti i lavori oltrepassa il milione di franchi. L'intervento in discussione ha comportato poco più che il mantenimento delle pareti perimetrali. Si deve pertanto concludere che gli edifici esistenti sono stati toccati da interventi talmente importanti e radicali, da dover essere assimilati ad una nuova costruzione. La deduzione

delle spese sostenute dal ricorrente sarebbe quindi (presumibilmente) potuta essere esclusa a priori, anche qualora il presupposto del “carattere imponibile del reddito” fosse stato dato. 7.7. Va del resto ricordato che – in virtù di un consolidato principio giurisprudenziale – 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 ad escludere o a ridurre il debito verso l’erario (cfr. tra tante DTF 133 II 153 consid. 4.3. e 121 II 257 consid. 4c/aa). Nella fattispecie, il ricorrente si è limitato a produrre la copia delle fatture delle spese da lui sostenute ed un “ conteggio ” risp. “ tabella analitica deduzione costi ”. In risposta alla richiesta di questa Camera, ha poi trasmesso “l’intero incarto relativo alla domanda di costruzione inerente alla casa paterna di \_\_\_\_\_”. Tuttavia, il ricorrente non ha versato agli atti i piani con l’indicazione delle demolizioni con colore giallo e delle nuove costruzioni con colore rosso, come richiesto dall’art. 12 cpv. 2 del Regolamento di applicazione della legge edilizia (RLE) del 9 dicembre 1992, per i progetti di trasformazione o di rinnovazione. Neppure ha prodotto una documentazione fotografica dell’immobile prima e dopo gli interventi svolti. Ne consegue che l’insorgente non ha adempiuto l’onere della prova. 8. Il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 1’300.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1’500.– sono a carico del ricorrente. 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.