

Il fisco deve procedere ad un esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui il contribuente postula la deduzione



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, del 6 novembre 2013, n. 80.2013.73

Articoli 9 capoverso 3 LAID, 32 capoverso 2 LIFD, 34 lettera d LIFD, 32 capoverso 2 LT, 33 lettera d LT; Deduzioni: spese di manutenzione immobili, "trasformazione sostanziale", esame analitico dei singoli interventi, intervento assimilabile a nuova costruzione

1.

L'autorità fiscale nega la deduzione delle spese di manutenzione legate alla riattazione di una casa

I coniugi RI 1 e RI 2 sono proprietari, in ragione di un mezzo ciascuno, di una casa bifamiliare nel Comune di X (mappale XYZ), acquistata nei primi mesi del 2005.

Con scritto del 3 marzo 2010, i contribuenti inoltravano al Municipio una domanda di costruzione, avente per oggetto la riattazione dell'immobile. Raccolto l'avviso dei servizi generali del Dipartimento del territorio (che si opponeva unicamente alla prospettata sistemazione esterna, poiché contraria ai criteri pianificatori applicabili in materia di utilizzazione dei sedimi ubicati fuori dalle zone edificabili), l'esecutivo comunale rilasciava ai coniugi il permesso richiesto.

I lavori di riattazione iniziavano nel mese di settembre 2010 e si protraevano per oltre un anno. Il costo totale dell'investimento superava il milione di franchi.

Nella dichiarazione fiscale 2011, i coniugi RI 1 e RI 2 chiedevano la deduzione di spese di manutenzione e di gestione nella misura di 632'208 franchi, distinguendo tra costi in ambito energetico (deducibili), costi di risanamento (deducibili) e costi di migliona (non deducibili).

Notificando loro la tassazione ai fini dell'imposta cantonale (di seguito IC) e dell'imposta federale diretta (di seguito IFD) per l'anno 2011, con decisione del 10 ottobre 2012, l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna commisurava il reddito imponibile in 106'500 franchi per l'IC ed in 109'800 franchi per l'IFD.

Rispetto a quanto dichiarato, l'autorità aveva in particolare modo negato la deduzione delle postulate spese di manutenzione, spiegando nella motivazione allegata che i costi di ristrutturazione dell'immobile non erano "deducibili fiscalmente".

2.

I coniugi, in disaccordo con l'autorità fiscale, interpongono reclamo

I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 30 ottobre 2012, nel quale contestavano la mancata considerazione del benché minimo lavoro di manutenzione.

In occasione di una successiva udienza, tenutasi il 27 novembre 2012, i reclamanti sottolineavano dapprima come le caratteristiche volumetriche e la superficie utile lorda dell'edificio fossero rimaste inalterate, ponendo poi l'accento sulla necessità di risanare il vecchio impianto di riscaldamento e il vecchio impianto elettrico.

L'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo, con decisione del 7 gennaio 2013, così motivata: "nel complesso i lavori svolti sull'immobile, i quali hanno comportato anche delle modifiche strutturali (v. aperture delle facciate est e ovest, demolizione della soletta), il rifacimento completo degli impianti come pure la risistemazione interna, sono stati di un'importanza tale da superare la fattispecie della rinnovazione e del risanamento energetico come sostenuta dal contribuente, andando a configurare quella della ricostruzione quanto a sostituzione degli elementi principali di un'opera esistente con altri elementi simili, lasciando sussistere soltanto alcune parti della precedente; inoltre l'ampliamento della copertura sulla facciata ovest anche se non chiusa verso l'esterno appare sostanzialmente come un aumento della volumetria complessiva della costruzione rispetto alla precedente terrazza".

3.

Respinto il reclamo, i coniugi si rivolgono alla CDT

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario (di seguito CDT), i coniugi RI 1 e RI 2 ripropongono le argomentazioni già sollevate in sede di reclamo, postulando la deduzione di spese di manutenzione nella misura di 632'208 franchi.

4.**Secondo i ricorrenti si tratta di lavori di riattazione e non, come sostiene l'autorità fiscale, di ricostruzione**

Trattandosi di una costruzione fuori zona edificabile, i ricorrenti contestano che l'edificio potesse essere ricostruito, così come sostenuto dall'autorità di tassazione, ribadendo in particolare che i lavori di riattazione in discussione erano prevalentemente da ricondurre alla necessità di adeguare l'immobile agli *standard* energetici attuali.

Nelle proprie osservazioni del 14 marzo 2013, l'autorità di tassazione propone invece di respingere il gravame. Essa conferma dapprima che i lavori intrapresi dai ricorrenti hanno radicalmente trasformato la struttura, sia interna che esterna, di entrambi gli appartamenti, sottolineando poi che l'importo totale investito, pari all'incirca a 1'050'000 franchi, supera di gran lunga il valore iniziale dell'edificio, che secondo la stima ufficiale ammontava a soli 206'000 franchi.

**5.****Le spese deducibili dal reddito per contribuenti che possiedono degli immobili privati**

Secondo l'articolo 32 capoverso 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD), di uguale tenore dell'articolo 9 capoverso 3 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (di seguito 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'articolo 31 capoverso 2 della Legge tributaria ticinese (di seguito LT) non disciplina espressamente le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione.

6.**Nonostante i proclami dell'autorità fiscale, il diritto cantonale ticinese è disarmonizzato**

Malgrado i Cantoni avessero tempo due anni dall'entrata in vigore della legge federale – vale a dire entro inizio 2012 – per adeguare la loro legislazione alle disposizioni federali (articolo 72j capoverso 1 LAID), il legislatore ticinese non vi ha tutt'ora provveduto. La Divisione delle contribuzioni ha nondimeno manifestato la volontà di abolire la cosiddetta "*prassi Dumont*" già a decorrere dal 1. gennaio 2010, come dimostra inequivocabilmente la nuova Circolare n. 7/2010 del mese di aprile 2011.

7.**Le tre categorie di spese di manutenzione deducibili dal reddito**

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^[1]. 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)^[2];
- 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)^[3];
- 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^[4].

8.**L'indeducibilità delle spese di investimento dal reddito**

Ai fini della determinazione del reddito imponibile non possono invece essere dedotte le spese di investimento, segnatamente di miglioria di beni patrimoniali (cfr. articoli 34 lettera *d* LIFD e 33 lettera *d* LT).

9.**La distinzione tra spese di manutenzione e spese di investimento**

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. 7/2010 dell'aprile 2011).

Fanno eccezione unicamente gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente (articoli 32 capoverso 2 LIFD e 31 capoverso 2 LT), nei quali rientrano tutti i provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili (articolo

5 dell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di IFD). Simili interventi – per esplicita volontà del legislatore – vanno sempre assimilati alle spese di manutenzione, anche se contribuiscono ad incrementare il valore dell'immobile[5].



10. L'indeducibilità delle spese di acquisto e di fabbricazione

Ai fini della determinazione del reddito imponibile non possono nemmeno essere dedotte le spese di acquisto e fabbricazione di beni patrimoniali (articoli 34 lettera d LIFD e 33 lettera d LT).

Per quanto qui di interesse, 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[6].

Come ancora recentemente confermato dalla giurisprudenza federale, simili interventi devono essere assimilati in tutto e per tutto a una nuova costruzione, senza che possano entrare in linea di considerazione lavori di manutenzione fiscalmente rilevanti e quindi deducibili dal reddito imponibile. L'Alta Corte ha, per esempio, negato ogni deduzione:

- ad un contribuente che nell'ambito di lavori di risanamento aveva, di fatto, costruito una nuova stalla al piano inferiore di un edificio[7];
- ad un contribuente che aveva ricostruito lo stabile principale e trasformato quello accessorio da garage ad appartamento[8];
- ad un contribuente che aveva ricostruito una pergola andata distrutta – eccezion fatta per la sua struttura portante – a seguito di forti nevicate[9].

Lo stesso ha fatto la CDT, 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[10]. 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[11].

11. Quando assimilare importanti e radicali lavori alle spese di acquisto e fabbricazione?

L'esistenza di lavori a tal punto importanti e radicali da dover essere assimilati all'acquisto o alla fabbricazione di una nuova struttura edilizia va determinata concretamente, facendo capo ad una valutazione pratica e di buon senso delle diverse attività edificatorie in esame. Poco opportuno appare invece il generico rinvio alla dottrina e alla giurisprudenza sviluppata in materia edilizia, proposto dalla CDT in diverse passate decisioni.

Anzitutto perché le nozioni di "ricostruzione", "trasformazione sostanziale", "trasformazione parziale" e "rinnovazione" riprese dal diritto edilizio e pianificatorio non costituiscono criteri giuridici univoci e di semplice applicazione, ma assumono diverse funzioni a dipendenza che si tratti, per esempio, di identificare la corretta procedura per il rilascio di un'autorizzazione a costruire (procedura ordinaria o di notifica), di stabilire gli interventi ammissibili in comparti volti alla conservazione della sostanza edilizia esistente (nuclei storici e di villaggio) oppure ancora di valutare se siano possibili autorizzazioni eccezionali, in deroga a prescrizioni edilizie (articolo 66 della Legge cantonale sullo sviluppo territoriale del 21 giugno 2011 [Lst]) o fuori zona edificabile (articolo 24 e seguenti della Legge federale sulla pianificazione del territorio [LPT]).

12. Le differenze tra diritto pianificatorio e diritto tributario

Una generica digressione nel diritto pianificatorio è inoltre inopportuna poiché il diritto tributario si fonda su un approccio radicalmente opposto. Nel diritto pianificatorio prevale un punto di vista globale, che considera l'immobile nel suo insieme e nel suo ambiente circostante, mentre nel diritto tributario è determinante un approccio individuale e oggettivo, focalizzato sulle singole componenti e installazioni.

Se, per esempio, nel diritto pianificatorio ed edilizio il risanamento di uno stabile con un ampliamento della superficie totale superiore al 30% va di principio considerato "trasformazione sostanziale", che altera l'identità dell'edificio[12], medesima conclusione non vale necessariamente in ambito fiscale. Certo, in una simile evenienza i costi di ampliamento andrebbero assimilati a quelli di fabbricazione di una nuova costruzione[13], ma ciò non significa ancora che sia esclusa a priori la deduzione delle ulteriori spese, relative alla parte già esistente dell'edificio. Una simile ipotesi varrebbe infatti solo se (anche) questa parte dell'immobile fosse interessata da un intervento edilizio a tal punto importante e radicale da dover essere paragonato, in pratica, ad una nuova costruzione.

Contrariamente a quanto ritenuto in passato, non è dunque possibile concludere che, in caso di "trasformazione sostanziale" di uno stabile ai sensi del diritto edilizio, non possano, di principio, entrare in considerazione lavori di manutenzione fiscalmente rilevanti. La precisa qualificazione di un'opera in ambito edilizio e pianificatorio non è in altri termini decisiva per concedere o meno una deduzione fiscale.

Il diritto tributario, come detto, impone un esame analitico delle diverse attività edificatorie, riferite alle singole componenti e installazioni dell'immobile[14]. Sotto il profilo economico, le singole parti costitutive rappresentano infatti delle unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita e un proprio valore d'uso[15]. 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[16].

13.

La prassi Dumont abrogata dal 1. gennaio 2010

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[17]. 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[18].

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'articolo 32 capoverso 2 LIFD[19].

14.

Quando escludere la deduzione di spese fiscalmente rilevanti?

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.

In tutte le altre eventualità, in linea di principio occorre 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[20]. 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 alle 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[21].

15.

L'esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui i coniugi postulano la deduzione

Venendo al caso in esame, come visto, i contribuenti hanno acquistato l'immobile di X (mappale XYZ) nei primi mesi del 2005. Disposto su un terreno a piani sfalsati, esso già si componeva di due appartamenti di, rispettivamente, 2 locali e mezzo (al piano terreno) e 6 locali e mezzo (ai piani superiori), che si sviluppavano su due distinti blocchi, coperti da tetti spioventi.

Di vecchia concezione, la struttura non era che minimamente isolata. In particolare, essa non adempiva più alle minime esigenze in ambito energetico, tanto è vero che il Municipio di X, con risoluzione dell'11 settembre 2009, aveva intimato ai contribuenti il risanamento dell'impianto di combustione, ormai contrario alle esigenze d'igiene dell'aria e di risparmio energetico fissate nell'Ordinanza federale contro l'inquinamento atmosferico (OIA). Inoltre, già nel 2008 le Aziende industriali di Lugano avevano richiesto ai contribuenti una nuova certificazione dell'impianto elettrico, mediante allestimento del rapporto di sicurezza (RaSi), così come previsto dall'Ordinanza federale concernente gli impianti elettrici a bassa tensione (OIBT).

Da qui – a detta dei ricorrenti – la decisione di ristrutturare l'intero edificio. Conformemente a quanto disciplinato dal Regolamento cantonale del 16 settembre 2008 sull'utilizzazione dell'energia (di seguito RUEn), la costruzione è stata non soltanto dotata di un nuovo impianto elettrico e di riscaldamento (termopompa a bassa temperatura e pannelli solari per scaldare l'acqua sanitaria), ma anche di un sistema di isolamento a cappotto, di un nuovo tetto, di nuove finestre e serramenti, in modo da garantire un uso parsimonioso e razionale dell'energia e delle fonti rinnovabili indigene. Come ancora sottolineato dai ricorrenti, simili interventi – al beneficio degli incentivi finanziari previsti dal programma nazionale di risanamento degli edifici – ne hanno inevitabilmente provocati altri, quali la sostituzione degli apparecchi sanitari, delle cucine e dei pavimenti (in seguito alla posa delle serpentine).

Ma non solo. Da quanto emerge dalla documentazione e dalle planimetrie prodotte agli atti dell'incarto fiscale, i contribuenti sono pure intervenuti sulla fisionomia esterna ed interna dell'edificio. All'esterno sono state create delle nuove aperture lungo le facciate Est ed Ovest, è stato ritoccato l'assetto delle

finestre esistenti, sono state modificate le porte d'accesso ed è stata infine ampliata la copertura della terrazza esistente al primo piano, tramite il prolungamento del tetto. All'interno sono invece stati ampiamente riorganizzati i locali dei due appartamenti ed è stata demolita la soletta esistente tra il soggiorno ed il solaio del secondo appartamento, rendendo il nuovo tetto a vista. Nella relazione tecnica del febbraio 2010, allestita dallo stesso ricorrente, si sosteneva in particolare che l'intenzione architettonica degli interventi era quella di "chiarificare la volumetria" senza tuttavia aumentarla.

Il costo totale dell'investimento, come esposto in narrativa, ha raggiunto l'importo di 1'050'000 franchi, risultando di ben cinque volte superiore al valore di stima ufficiale dell'immobile, pari a soli 206'000 franchi.



Contrariamente a quanto sembra sostenere l'autorità di tassazione, l'entità della spesa sostenuta dai ricorrenti non è un elemento determinante nell'ammettere l'esistenza o meno di deduzioni fiscalmente rilevanti. Tale conclusione si fonda infatti su una visione d'insieme dell'immobile, mentre nel diritto fiscale, come ampiamente esposto in precedenza, decisivo rimane l'approccio individuale, focalizzato sulle singole componenti e installazioni[22]. D'altra parte, è però altrettanto evidente che l'esistenza di lavori a tal punto importanti da dover essere assimilati ad una nuova costruzione va verificata indipendentemente dalle ragioni che spingono i proprietari a ristrutturare l'immobile. In altri termini, poco importa se l'edificio, di vecchia concezione, non corrispondeva più alle minime esigenze in ambito energetico e, di conseguenza, abbisognava o rendeva preferibile, poiché più performante, un intervento drastico. In presenza di un caso di "demolizione e ricostruzione estesa" o di "risanamento totale" di un immobile assimilabile in pratica ad una nuova costruzione, dal profilo fiscale si tratta di una "fabbricazione" e non più soltanto di una miglione[23].

A tale riguardo, i ricorrenti argomentano di aver dovuto sostenere un intervento più importante di quello che sarebbe stato sufficiente per una semplice manutenzione, al fine di conformare la costruzione agli standard energetici attuali, in particolar modo quelli previsti dal RUEn.

Una simile censura è stata affrontata dal Tribunale federale nella più volte citata sentenza del 6 luglio 2010. Alla contestazione del ricorrente, che lamentava la circostanza che una soluzione meno soddisfacente dal profilo dell'efficienza energetica sarebbe stata fiscalmente deducibile, l'Alta Corte ha replicato che il problema è riconducibile alla scarsa

compatibilità dell'imposta sul reddito con il perseguimento di scopi extrafiscali. Infatti, se la legge stabilisce che eccezionalmente sono deducibili dal reddito costi per misure finalizzate al risparmio energetico, che comportano un incremento di valore, ne derivano inevitabilmente problemi di delimitazione e di parità di trattamento. I giudici federali hanno però aggiunto che il confronto non deve limitarsi ai contribuenti che intraprendono più o meno efficienti misure per il risparmio energetico sugli edifici esistenti, ma deve estendersi anche a quelli che intraprendono la costruzione ex novo di una casa con una perfetta efficienza energetica e che chiaramente non hanno diritto ad alcuna deduzione[24].

16.

Quali sono le spese di investimento sostenute dai coniugi?

Ora, dalla documentazione e dalle planimetrie prodotte dai ricorrenti si può concludere, senza tema di smentita, che i costi per creare le nuove aperture sulle facciate Est ed Ovest, per ritoccare l'assetto delle finestre esistenti, per modificare le porte d'accesso e per ampliare la copertura della terrazza esistente al primo piano rappresentano tipiche spese di investimento (ovvero di fabbricazione) non deducibili. Stesso discorso vale per il nuovo tetto, ricostruito in una posizione parzialmente diversa rispetto a quella preesistente, in modo da distinguere chiaramente le coperture dei due blocchi dell'edificio – che originariamente si sovrapponevano l'una con l'altra – e meglio sfruttare il secondo piano del blocco posteriore. Del resto, la semplice posa di materiali isolanti avrebbe avuto un costo certamente inferiore a quanto speso per la realizzazione delle nuove coperture.

Vanno pure considerate spese di investimento non deducibili i costi per la demolizione delle scale interne e la loro ricostruzione, per la demolizione della soletta esistente tra il soggiorno del secondo appartamento ed il solaio, così come per la demolizione delle numerose pareti divisorie e per la costruzione di nuove. Rappresentano infine spese di investimento i costi per la realizzazione dei nuovi bagni (nel blocco posteriore) e delle nuove cucine, sempreché le stesse siano state effettivamente ricostruite in altra posizione, così come sostenuto dall'autorità di tassazione. In un simile caso, i contribuenti manifesterebbero infatti la volontà non già di mantenere le vecchie cucine, ma di sostituirle con nuove.

17.

Ma l'edificio è stato toccato da lavori così importanti da assimilarlo interamente ad una nuova costruzione?

La suddetta documentazione non consente tuttavia ancora di concludere che l'edificio in questione sia stato toccato da lavori a tal punto importanti da dover essere in pratica assimilato per intero ad una nuova costruzione. Certo, il confronto con le vecchie planimetrie del 1970, proposto dall'autorità di tassazione, porterebbe ad escludere a priori l'esistenza di qualsiasi spesa fiscalmente rilevante. All'epoca, però, l'edificio era costituito da un unico appartamento di 5 locali[25], mentre la relazione tecnica del febbraio 2010 e le planimetrie prodotte dai ricorrenti sembrerebbero piuttosto confermare che all'inizio dei lavori già esistevano due appartamenti di, rispettivamente, 2 locali e mezzo (al piano terreno) e 6 locali e mezzo (ai piani superiori).

Una simile contraddizione basta per annullare la decisione impugnata e rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione. Prima di poter escludere *a priori* qualsiasi spesa fiscalmente rilevante (compresa, per esempio, la totalità dei costi di isolamento delle facciate o di sostituzione dell'impianto elettrico e di riscaldamento), l'autorità dovrà perlomeno disporre della domanda di costruzione inoltrata al Municipio e dei piani approvati dall'esecutivo comunale. Agli atti dell'incarto fiscale figurano per il momento unicamente la licenza edilizia del 20 aprile 2010 e l'opposizione parziale dei servizi generali del Dipartimento del territorio, che peraltro definisce gli interventi in discussione quale "riattazione e ampliamento stabile". Sarebbe inoltre auspicabile poter confrontare l'attuale fisionomia (esterna ed interna) dell'edificio con quella antecedente ai lavori, mediante appropriata documentazione fotografica.

18.

La decisione della CDT

Alla CDT non è restato quindi che retrocedere gli atti all'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna, affinché abbia ad emettere una nuova decisione dopo aver verificato i piani approvati dall'esecutivo comunale e soprattutto la planimetria degli

appartamenti qui in discussione, prima e dopo i lavori di riattazione. In questa sede ci si limita ad osservare che dal profilo fiscale i costi di manutenzione degli immobili concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario. Di conseguenza, secondo un consolidato principio, l'onere della loro prova incombe agli stessi ricorrenti[26].

La decisione su reclamo del 31 gennaio 2013 è annullata e gli atti rinviati all'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna per nuova decisione.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.beobachter.ch/fileadmin/dateien/Online_Only_Bilder/Ratgeber-Perlen/Trennungsverfahren.jpg [30.08.2016]

<http://www.suedostschweizimmo.ch/sites/default/files/Was%20gilt.jpg> [30.08.2016]

<http://www.beobachter.ch/fileadmin/dateien/bilder-editionen/2014/13-14/Eigenheim.jpg> [30.08.2016]

[1] Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, N 5 ad Art. 32 LIFD; Känzig Ernst, Direkte Bundessteuer, 2. edizione, Volume I, Basilea 1982, pagina 649; Bottoli Fausto, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, pagina 66.

[2] Cfr. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 2. edizione, Zurigo 2009, N 40 ad Art. 32 LIFD; Merlin Nicolas, in: Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Basilea 2008, N 51 ad Art. 32 LIFD; Locher Peter, Kommentar zum DBG, Volume I, Basilea/Therwil 2001, N 24 ad Art. 32 LIFD.

[3] Cfr. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, op. cit., N 41 ad Art. 32 LIFD; Merlin Nicolas, op. cit.; Locher Peter, op. cit.

[4] Sentenza CDT n. 80.96.170 del 27 gennaio 1997, in: RDAT II-1997 n. 4t.

[5] Sentenze TF n. 2C_727/2012 e n. 2C_729/2012 del 18 dicembre 2012, in: StR 68/2013 pagina 318.

[6] Sentenza TF n. 2P.25/1998 del 24 febbraio 1999, in: RDAT II-1999 n. 21t.

[7] Sentenze TF n. 2C_666/2012 e n. 2C_667/2012 del 18 dicembre 2012.

[8] Sentenza TF n. 2C_63/2010 del 6 luglio 2010, in: StR 65/2010 pagina 864.

[9] Sentenza TF n. 2C_878/2010 del 19 aprile 2011, consid. 4 e 6.1.

[10] Sentenza CDT n. 80.2002.96 del 10 giugno 2002.

[11] Sentenza CDT n. 80.2003.190 del 9 febbraio 2004, in: RtiD II-2004 n. 7t.

[12] Sentenza del Tribunale cantonale amministrativo del 16 aprile 2010, n. 52.2008.75, consid. 3.2.2 con rinvii; Scolari Adelio, Commentario, 2. edizione, Cadenazzo 1996, N 517 ad Art. 70 LALPT e N 645 ad Art. 1 LE.

[13] Merlin Nicolas, op. cit., N 118 ad Art. 32 LIFD.

[14] Merlin Nicolas, op. cit., N 30 ad Art. 32 LIFD.

[15] Locher Peter, op. cit., N 18 ad Art. 32 LIFD.

[16] Zwahlen Bernhard, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basilea 1986, pagina 46.

[17] Merlin Nicolas, op. cit., N 29 ad Art. 32 LIFD; Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, op. cit., N 46 ad Art. 32 LIFD.

[18] Sulla "prassi Dumont": DTF 123 II 218 = RDAF

53/1997 pagina 582 = StE 1997 B 25.6 n. 30 = ZStP 1997 pagina 228 = ASA 66 pagina 306; inoltre: StE 1998 B 25.6 n. 31.

[19] Cfr. Rapporto del 3 settembre 2007 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, in: Foglio federale 2007 7211.

[20] Cfr. Merlin Nicolas, op. cit., N 118 e seguenti ad Art. 32 LIFD.

[21] Cfr. anche Steueramt des Kantons Aargau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt del 29 gennaio 2010, punto 3.3.

[22] Cfr. anche Egloff Dieter, in: Klöti-Weber Marianne/Siegrist Dave/Weber Dieter (a cura di), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. edizione, Muri-Berna 2009, N 34 ad § 39.

[23] Cfr. Sentenza (citata) TF n. 2C_63/2010 del 6 luglio 2010, consid. 2.3.

[24] Cfr. Sentenza (citata) TF n. 2C_63/2010 del 6 luglio 2010, consid. 2.3.

[25] Cfr. domanda di costruzione del 26 settembre 1970.

[26] DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 pagina 493; StE 1990 B 13.1 n. 8.