

# Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata

La nuova Circolare n. 7/2019 della DdC, con particolare riferimento alle spese di ricostruzione, trasformazione e risanamento totale degli immobili esistenti



**Norkeli Bertini**  
Avvocato, MLaw,  
Ufficio giuridico, Divisione delle Contribuzioni,  
Bellinzona

Il 1° gennaio 2019 è entrata in vigore la nuova Circolare n. 7/2019 concernente le deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare. La Circolare si allinea alla recente evoluzione della giurisprudenza, in particolare per ciò che riguarda i principi sanciti dal Tribunale federale e dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino nel contesto delle spese di ricostruzione, trasformazione e risanamento totale di immobili esistenti.

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>441</b>
<b>II. La nuova Circolare n. 7/2019</b> .....	<b>441</b>
A. I principi generali.....	441
B. La preservazione-conservazione-mantenimento.....	442
C. La redditività.....	442
1. Fondo libero da costruzioni.....	442
2. Edificio non abitabile.....	442
3. Eccezione al principio della periodicità.....	442
4. Valore locativo.....	443
D. Le spese di ricostruzione, di trasformazione e di risanamento totale di immobili esistenti.....	443
<b>III. Conclusioni</b> .....	<b>445</b>
<b>IV. L'evoluzione futura</b> .....	<b>445</b>

## I. Introduzione

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di riattazione degli immobili del 3 ottobre 2008<sup>[1]</sup>, determinando l'abrogazione della "prassi Dumont" e la revisione dell'art. 32 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e dell'art. 9 cpv. 3 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

Il Canton Ticino si è conformato alla legislazione federale recependo tale cambiamento nella Circolare n. 7/2010

**Disclaimer:** Le considerazioni del presente contributo sono espresse a titolo personale e non vincolano in nessun modo la Divisione delle contribuzioni.

dell'aprile 2011 concernente le deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare. Successivamente alla modifica, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino (CDT) ha sviluppato negli ultimi anni una significativa giurisprudenza relativa alle spese di ricostruzione, trasformazione e risanamento totale di immobili esistenti.

Il presente contributo, dopo una breve introduzione sui principi generali che regolano la deduzione per spese di manutenzione, si focalizzerà su questa tematica, trattandosi della principale novità della nuova Circolare n. 7/2019<sup>[2]</sup>.

## II. La nuova Circolare n. 7/2019

### A. I principi generali

La Circolare n. 7/2019 concerne le spese di manutenzione fiscalmente deducibili afferenti alla manutenzione di un immobile appartenente alla sostanza privata del contribuente. In caso di utilizzo misto dell'immobile per attribuire un fondo alla sostanza privata o commerciale/aziendale si applica il metodo o principio della preponderanza<sup>[3]</sup>.

Ai sensi degli artt. 32 cpv. 2 LIFD e 31 cpv. 2 della Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 640.100) il contribuente che possiede immobili privati può dedurre le spese di manutenzione, i premi d'assicurazione e le spese d'amministrazione da parte di terzi. Secondo dottrina e giurisprudenza, la deducibilità si giustifica poiché queste spese servono per acquisire il reddito (cd. "deduzioni organiche") e non rientrano nel catalogo delle deduzioni generali (cd. "deduzioni anorganiche") di cui agli artt. 25 LIFD e 24 LT<sup>[4]</sup>.

<sup>[2]</sup> La nuova Circolare n. 7/2019 della Divisione delle contribuzioni (DdC) è disponibile al seguente link: <https://urly.it/331yc> (consultato il 05.10.2019).

<sup>[3]</sup> NICOLAS MERLINO, N 26 ad art. 32 LIFD, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2017; DdC, Circolare n. 7/2019, p. 12.

<sup>[4]</sup> MERLINO (nota 3), N 26 ad art. 32 LIFD; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3<sup>a</sup> ed., Zurigo 2016, N 1 s. ad art. 32 LIFD; Sentenza TF n. 2C\_929/2014 del 10 agosto 2015, in: RDAF 2016 II 78 consid. 3.2.; Sentenza CDT n. 80.2016.127 consid. 2.2 e riferimenti citati.

<sup>[1]</sup> RU 2009 1515.

Per contro, secondo gli artt. 34 lett. *d* LIFD e 33 lett. *d* LT, le spese d'acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali non sono deducibili.

Dal profilo fiscale, un intervento si qualifica come manutenzione quando le seguenti condizioni cumulative sono rispettate:

- l'intervento si limita a preservare lo stato dell'immobile, a conservarne l'uso ed a mantenerne la redditività, senza aumentare il valore dello stesso (preservazione-conservazione-mantenimento);
- esiste un reddito imponibile (redditività).

### B. La preservazione-conservazione-mantenimento

Un intervento si limita alla manutenzione quando non è finalizzato all'aumento del valore dell'immobile e, in particolare, è qualificabile come tale se determinate caratteristiche dell'edificio rimangono inalterate: la fisionomia, la volumetria, la superficie abitabile, la logica interna delle diverse unità abitative e dei locali, la destinazione.

Al contrario, se l'intervento tocca uno degli aspetti sopra elencati, modificando, quindi, lo stato primitivo dell'immobile ed aumentandone il valore, il costo di tale intervento rappresenta una spesa di miglioria fiscalmente non deducibile dal reddito nell'ambito delle imposte cantonale e federale diretta (artt. 34 lett. *d* LIFD e 33 lett. *d* LT), considerato come le modifiche senza rapporto causale con la funzionalità dell'edificio non rivestono carattere conservativo, bensì di investimento. In tal caso, il costo della miglioria potrà essere dedotto dall'utile imponibile come costo di investimento nell'ambito della tassazione degli utili immobiliari (artt. 128 cpv. 1 e 129 cpv. 1 LT).

Le spese di manutenzione degli immobili devono essere distinte anche dalle spese di sostentamento del contribuente e della sua famiglia, o del suo tenore di vita, le quali devono essere considerate come "consumo" o "utilizzo" del reddito (ad es. spese accessorie come acqua, elettricità e riscaldamento) non deducibili fiscalmente, indipendentemente dal fatto che il contribuente sia locatario o proprietario dell'immobile e a prescindere dalle esigenze soggettive di utilizzo dell'immobile da parte del contribuente<sup>[5]</sup>. Eccezionalmente, nel caso in cui il proprietario cede in locazione un'immobile per il quale percepisce una "pigione tutto compreso", ovvero comprensiva delle spese accessorie, le spese di gestione sono ammesse in deduzione, considerato come in tal caso le spese poste a carico del proprietario dell'immobile si configurano come costi per il conseguimento del reddito<sup>[6]</sup>.

Giova ricordare che i lavori di amministrazione e manutenzione effettuati dal proprietario stesso, non si configurano come un costo (ovvero un pagamento a terze persone). Il lavoro proprio non è, infatti, considerato una spesa di

[5] MERLINO (nota 3), N 29, 122-131 *ad art.* 32 LIFD.

[6] MERLINO (nota 3), N 34 *ad art.* 32 LIFD; Sentenza CDT n. 80.2016.294 consid. 2.7 s.

manutenzione e non è, pertanto, fiscalmente deducibile. Le spese relative al materiale utilizzato per il proprio lavoro potranno, invece, essere ammesse in deduzione.

### C. La redditività

La deducibilità dei costi di manutenzione dipende dal carattere imponibile del reddito, per il cui conseguimento il contribuente sostiene i costi<sup>[7]</sup>.

A norma degli artt. 21 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 20 cpv. 1 lett. *a* LT – sia per l'imposta federale diretta sia per l'imposta cantonale sul reddito – sono imponibili, a titolo di reddito da sostanza immobiliare, i proventi della locazione, dell'affitto, dell'usufrutto o da altro godimento. Altresì, è imponibile 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 (artt. 21 cpv. 1 lett. *b* LIFD e 20 cpv. 1 lett. *b* LT).

Le spese di manutenzione sono pertanto deducibili nella misura in cui sono connesse in maniera diretta ed immediata al valore locativo<sup>[8]</sup>. Deve, quindi, sussistere un nesso causale tra reddito imponibile e spesa di manutenzione. L'immobile deve essere produttivo di un reddito immobiliare, rispettivamente imposto per il suo valore locativo.

#### 1. Fondo libero da costruzioni

Nel caso di un fondo libero da costruzioni, le spese di manutenzione relative a tale fondo sono deducibili soltanto qualora il fondo produca un reddito, come l'affitto o altro compenso a titolo di godimento, ritenuto come il valore locativo non viene mai imposto per i fondi non edificati<sup>[9]</sup>.

#### 2. Edificio non abitabile

Di principio, anche un edificio non abitabile non produce reddito<sup>[10]</sup>. La redditività di un immobile è, infatti, data se la costruzione può ritenersi ultimata in tutte le sue componenti essenziali e dispone almeno degli allacciamenti dell'acqua e della luce<sup>[11]</sup>. Se al momento in cui vengono intrapresi i lavori di manutenzione, l'immobile non era più al beneficio dell'abitabilità o non ha mai adempito i requisiti di abitabilità, i costi saranno qualificati come miglioria non deducibili dal reddito imponibile nell'ambito delle imposte dirette (cfr. artt. 34 lett. *d* LIFD e 33 lett. *d* LT).

#### 3. Eccezione al principio della periodicità

Secondo il principio della periodicità, sono deducibili dal reddito imponibile soltanto i costi di acquisizione sostenuti nello stesso periodo fiscale in cui viene imposto il corrispettivo provento (valore locativo o pigione). Tuttavia, il Tribunale federale ha stabilito che, in determinate circostanze, si possa derogare eccezionalmente a tale principio. L'Alta Corte ha riconosciuto che qualora l'immobile non possa essere utilizzato ad uso

[7] Sentenze CDT n. 80.2016.127 consid. 2.2; n. 80.2007.185 consid. 1.2.

[8] MERLINO (nota 3), N 30 *ad art.* 32 LIFD.

[9] Sentenza CDT n. 80.2016.127 consid. 2.3 s.

[10] Sentenze CDT n. 80.2014.215 consid. 3.3.3; n. 80.2007.185 consid. 1.2 ss.

[11] Sentenza CDT n. 80.2014.215 consid. 3.3.3.

proprio o ceduto in locazione a causa di lavori in corso e, quindi, temporaneamente non produca alcun reddito, le spese di manutenzione possono essere dedotte se ciò è dovuto allo svolgimento dei lavori[12].

Non si tratta di un'eccezione al principio secondo cui sono deducibili soltanto le spese legate al conseguimento di un reddito imponibile[13]. Bisogna, infatti, distinguere la situazione in cui l'immobile era produttivo di reddito immediatamente prima dei lavori e non produce reddito provvisoriamente a causa dei lavori, dalla situazione in cui l'immobile non produceva alcun reddito prima degli interventi, in quanto nelle sue precedenti condizioni non poteva essere locato o utilizzato ad uso proprio[14].

#### 4. Valore locativo

La deduzione dei costi di manutenzione immobiliare può entrare in considerazione soltanto se la parte costitutiva dell'immobile su cui viene intrapresa la manutenzione è stata considerata nel calcolo del valore locativo dell'immobile[15].

Secondo consolidata giurisprudenza, il valore di reddito dei giardini, delle piscine, dei campi da gioco o da tennis, ecc., non si riflette di principio sul valore locativo nella misura in cui il loro valore di reddito non è compreso nella determinazione del valore di stima dell'immobile su cui sono ubicati. Il valore di stima comprende infatti, di regola, soltanto gli edifici[16]. Ne consegue che, nella maggior parte dei casi, le spese riferite a queste parti integranti del fondo non sono deducibili, e ciò quand'anche tali spese si configurino come spese di manutenzione *tout court*.

#### D. Le spese di ricostruzione, di trasformazione e di risanamento totale di immobili esistenti

L'argomento saliente della nuova Circolare concerne la definizione di spese di ricostruzione, di trasformazione e di risanamento totale di immobili esistenti. La giurisprudenza federale e cantonale sviluppata in materia trova le sue fondamenta nell'abrogazione della "prassi Dumont"[17], la quale sottintendeva un approccio globale dell'immobile, tale come iscritto a Registro fondiario, che ignorava le componenti individuali e le singole installazioni del bene immobile, basandosi su una valutazione economica e soggettiva dal punto di vista del nuovo proprietario[18]. Si poneva, pertanto, la questione a sapere se i lavori di manutenzione nei cinque anni successivi l'acquisizione dell'immobile dovevano ritenersi lavori di manutenzione periodici (fiscalmente deducibili) oppure lavori

di recupero di una manutenzione che era stata trascurata dall'ex proprietario (fiscalmente non deducibili)[19].

Con l'abolizione di tale prassi (dal periodo fiscale 2010), l'unico metodo applicabile è la regola generale che predilige un approccio individuale, fondato su una valutazione tecnico-oggettiva delle differenti parti ed elementi della costruzione e, quindi, della natura delle singole spese sostenute[20]. Tale principio prevale anche nel contesto delle ristrutturazioni importanti[21].

L'art. 31 cpv. 2 LT, diversamente dall'art. 32 cpv. 2 LIFD, non menziona le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione. Cionondimeno, anche per l'imposta cantonale le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione sono deducibili. Ciò che non implica, tuttavia, il riconoscimento integrale della deduzione di tutte le spese sostenute in seguito all'acquisto di un immobile. Difatti, come recentemente sottolineato dalla CDT, è necessario verificare di caso in caso se le singole spese servano a mantenere il valore dell'immobile o ad aumentarlo[22], considerato come le spese che incrementano il valore dell'immobile ricadono nel campo di applicazione degli artt. 34 lett. d LIFD e 33 lett. d LT.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, ai fini della determinazione del reddito imponibile, oltre alle spese di miglioria, non possono essere dedotte le spese di acquisto e di fabbricazione di beni patrimoniali (artt. 34 lett. d LIFD e 33 lett. d LT). Accanto alle nuove costruzioni, le spese di fabbricazione includono anche 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 (anche definita "nuova costruzione in senso economico"), diversa da quella preesistente[23]. Tali 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[24].

In virtù dell'approccio individuale, tali principi si applicano anche alle singole parti dell'immobile (ad es. subalterni come le piscine, ammesso che il valore di reddito della piscina si rifletta nel valore locativo dell'immobile), in quanto – sotto il profilo economico – trattasi di unità patrimoniali indipendenti l'una dall'altra, con una propria durata di vita e un proprio valore d'uso[25].

[12] DTF 133 II 287 consid. 3.

[13] Sentenza CDT n. 80.2016.127 consid. 3.3.

[14] Sentenza CDT n. 80.2016.127 consid. 3.3; cfr. anche la Sentenza TF n. 2A.480/2004 = RDAF 2005 II 227 consid. 2.3.

[15] Sentenze CDT n. 80.2017.242 consid. 3.5; n. 80.2016.111 consid. 2.3; n. 80.2014.98 consid. 2.2; n. 80.2014.215 consid. 2.2 ss.; n. 80.2013.180 consid. 3.3.

[16] Sentenze CDT n. 80.2017.242 consid. 3.3; n. 80.2014.98 consid. 2.2; n. 80.2014.16 consid. 3.2; n. 80.2013.180 consid. 3.3; n. 80.2012.202 consid. 3.2; n. 80.2011.55 consid. 2.2; n. 80.2010.67 consid. 3.2; n. 80.2009.50 consid. 3.2 s.

[17] DTF 99 Ib 362, in: RDAF 1975 177.

[18] MERLINO (nota 3), N 43 s. ad art. 32 LIFD; Sentenza CDT n. 80.2011.32 consid. 2.3 ss.

[19] Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 3 settembre 2007, in: FF 2007 7201, pp. 7203 e 7207; Sentenza CDT n. 80.2011.32 consid. 3.1 ss.

[20] MERLINO (nota 3), N 44 ad art. 32 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 4), N 46 ad art. 32 LIFD.

[21] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 2.3; n. 80.2013.73 consid. 3.3.

[22] Sentenze CDT n. 2018.34 consid. 2.3; n. 80.2016.50/51 consid. 2.3; Sentenze TF n. 2C\_286/104 e n. 2C\_287/2014 del 23 febbraio 2015, in: RDAF II 2016 p. 407 consid. 3.1.

[23] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 1.4, 2.4; n. 80.2016.50/51 consid. 1.4, 2.4; n. 80.2015.65 consid. 2.1; n. 80.2013.73/74 consid. 2.7.

[24] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 1.4, 2.4; n. 80.2016.50/51 consid. 1.4, 2.4; n. 80.2015.65 consid. 2.1; n. 80.2013.73/74 consid. 2.7.

[25] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 2.2; n. 80.2016.50/51 consid. 2.2.

Secondo la giurisprudenza della CDT, l'esistenza di lavori radicali, al punto da essere assimilati all'acquisizione di una nuova struttura edilizia, deve essere determinata concretamente facendo capo ad una valutazione pratica e di buon senso delle diverse attività edificatorie[26] e va verificata indipendentemente dalle ragioni che spingono i proprietari a procedere a tali interventi[27], partendo dalla situazione immediatamente antecedente ai lavori.

Nell'ambito di ristrutturazioni che interessano più parti di un immobile, la valutazione delle deduzioni per manutenzione deve essere pertanto eseguita in due tappe:

- è necessario anzitutto interrogarsi sulla natura dell'intervento nella sua globalità. Al riguardo, la CDT reputa per l'essenziale che il metro di giudizio sia l'evidenza, segnatamente quando risulta palese la natura di "nuova costruzione in senso economico", ovvero in caso di "demolizione e ricostruzione estesa" o di "risanamento totale" di un immobile assimilabile nella sostanza ad una nuova costruzione. In tal caso, si è in presenza di una "fabbricazione" e non più soltanto di una miglioria[28], cosicché a maggior ragione può essere esclusa la deduzione per spese di manutenzione. In queste circostanze neppure saranno ammesse in deduzione le spese relative ad investimenti destinati al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente[29];
- in tutti gli altri casi, invece, occorrerà procedere ad un esame analitico delle singole parti costitutive della costruzione e delle singole spese di cui il contribuente postula la deduzione[30]. Beninteso che non sono in ogni caso deducibili:
  - i costi per l'acquisto di nuove opere, per la demolizione e la ricostruzione di singole parti dell'edificio;
  - i costi afferenti a modifiche architettoniche quali ampliamenti e trasformazioni interne, quali i cambiamenti della pianta o dei volumi di un edificio (ad es., mediante spostamento di muri o porte), e per le trasformazioni esterne, in particolare alle facciate (ad es., quando sono modificate le dimensioni o la posizione di finestre);
  - i costi per lo smantellamento di parti esistenti di un edificio e per la loro ricostruzione in altro luogo.

La CDT ha stabilito che laddove si evincano modifiche palesi delle volumetrie interne e dell'organizzazione degli spazi, accompagnate da una radicale modifica dell'estetica esterna dell'edificio, gli interventi siano importanti al punto tale da dovere essere assimilati all'acquisizione di una nuova costruzione, di modo che non entrino in considerazione deduzioni di spese fiscalmente rilevanti[31]. Ciò è il caso quando, ad es., l'edificio viene totalmente trasformato con la creazione di

due nuovi volumi collegati ma ben distinti, la divisione in tre distinte parti del tetto e l'innalzamento della parte a monte dell'immobile[32].

La natura di "nuova costruzione in senso economico" è, invece, stata negata in un caso in cui le migliorie si limitavano ad interventi esterni relativi alle vetrate e ai balconi (per lo più sostituzioni) ed interventi interni, quali posa di un nuovo *lift*, nuove cucine, nuovo bagno, ampliamento del soggiorno al primo piano per estensione della soletta, dove in precedenza vi era già un soppalco[33]. Malgrado l'intervento risultasse importante per la molteplicità delle parti coinvolte e la spesa sostenuta, questo non aveva tuttavia comportato un'importante ampliamento delle superfici abitabili, né una modifica della struttura esterna o interna dell'immobile. Si è, pertanto, dovuto procedere all'esame delle singole fatture, al fine di delimitare le spese di manutenzione deducibili dal reddito del contribuente[34].

In un altro caso, una ristrutturazione aveva interessato l'intero edificio, con interventi importanti sulla fisionomia esterna e con modifiche sostanziali interne all'immobile (in particolare delle solette), con la demolizione di un corpo adiacente, la creazione di due terrazze e con il cambio di destinazione da abitazione secondaria ad abitazione primaria. Per di più, la spesa investita per la ristrutturazione pari a fr. 488'369,40 era superiore al prezzo di acquisto dell'immobile di fr. 383'000. La CDT ha stabilito che l'intervento era di un'importanza tale da doverlo assimilare all'acquisizione di una nuova costruzione, i cui costi erano da qualificarsi come costi di investimento e la cui deduzione andava, pertanto, esclusa a priori[35].

Ancora recentemente la CDT ha avuto modo di pronunciarsi in due casi nell'ambito delle riattazioni estese:

- nel primo caso si trattava di una casa che prima degli interventi era suddivisa in due appartamenti. A seguito dei lavori l'edificio è stato totalmente trasformato. Internamente gli spazi erano stati radicalmente modificati, la larghezza della casa era stata aumentata, alcune aperture delle finestre erano state modificate ed era stata aggiunta un'ampia terrazza. Tali cambiamenti avevano comportato di riflesso anche uno stravolgimento della fisionomia esterna dell'immobile. L'intervento era stato finanziato con ingenti mezzi ipotecari e privati per fr. 2'276'896,70. Anche in questo caso non sono state riconosciute spese deducibili[36]. Va precisato che in questo contesto non è determinante l'entità della spesa sostenuta dal contribuente per l'intervento; nondimeno il costo elevato costituisce un indizio del fatto che l'intervento tende a configurarsi come una miglioria[37];

[26] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 2.2; n. 80.2016.50/51 consid. 2.2.

[27] Sentenza CDT n. 80.2013.73 consid. 3.3.

[28] Sentenza TF n. 2C\_63/2010 consid. 2.3.

[29] Sentenza CDT n. 80.2011.53 consid. 2.2.

[30] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 2.2; n. 80.2016.50/51 consid. 2.4; n. 80.2015.65 consid. 2.1; n. 80.2013.73 consid. 2.7.

[31] Sentenza CDT n. 80.2015.65 consid. 2.1.

[32] Sentenza CDT n. 80.2015.65 consid. 2.4 ss.

[33] Sentenza CDT n. 80.2016.50 consid. 3.1.

[34] Sentenza CDT n. 80.2016.50 consid. 3.2 ss.

[35] Sentenza CDT n. 80.2018.34 consid. 2.3, 3.3.

[36] Sentenza CDT n. 80.2017.288/289 consid. 5.7.1 ss.

[37] Sentenze CDT n. 80.2018.34 consid. 3.3; n. 80.2017.288/289 consid. 5.9.

- nel secondo caso si trattava di due subalterni non adibiti ad abitazione, bensì a cascine/stalle: il sub. A di 19 mq fuori uso e il sub. B di 33 mq in uso. Il fondo non era mai stato imposto per un valore locativo fino al 2015, anno in cui il contribuente aveva acquistato il fondo per il quale aveva dichiarato un valore locativo di fr. 600. Gli edifici denotavano un'evidente incuria. I costi di costruzione erano largamente superiori al prezzo stimato inizialmente in fr. 200'000, mentre il valore di stima dei due edifici prima degli interventi era di soli fr. 2'000 (sub. A), rispettivamente di soli fr. 4'000 (sub. B). I lavori di ristrutturazione consistevano nel consolidamento delle strutture, compresa la demolizione e costruzione di un nuovo tetto in piodo con modifica della carpenteria, nelle opere di scavo al piano terreno per abbassare la quota del piano ricoprendo il tutto con cemento armato, nella rimozione e sostituzione di elementi deteriorati, nell'allacciamento all'acqua potabile, nella posa di tubi per l'espulsione delle acque luride e meteorologiche, nella costruzione di una fossa tricamerale e di un pozzo perdente. La CDT ha stabilito che, nonostante l'assenza di fotografie degli interni e di altre informazioni più precise fosse comunque chiaro che a livello strutturale gli edifici avessero subito dei cambiamenti importanti e che beneficiassero ora di un *comfort* di cui non disponevano in passato. I costi di tali interventi non potevano, pertanto, essere qualificati costi di manutenzione, trattandosi anche in questo caso di una nuova struttura edilizia[38].

In due altre sentenze, la CDT ha confermato che le ragioni che stanno alla base degli interventi di risanamento o ristrutturazione non devono essere considerate. Determinante è, invece, il risultato di questi interventi.

Secondo la CDT, poco importa se l'edificio, di vecchia concezione, non corrispondeva più alle minime esigenze in ambito energetico e, di conseguenza, abbisognava o rendeva preferibile un intervento drastico poiché più performante[39]. In 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" per la quale non entrano in linea di considerazione spese fiscalmente deducibili, neppure quelle riferite al risparmio energetico[40].

In una recente sentenza, la CDT ha considerato che malgrado il tetto-terrazza di un edificio necessitasse di un risanamento a causa del deterioramento del materiale isolante, la soluzione a questo problema non implicava l'ampliamento dell'edificio. La manutenzione del tetto-terrazza danneggiato presupponeva che si intervenisse sullo stesso[41]. Di conseguenza, i cambiamenti sostanziali all'edificio che consistevano nella demolizione della tettoia, nella costruzione di un nuovo tetto più ampio, nella costruzione di un nuovo volume sulla terrazza con due entrate d'accesso esterne e la posa di una finestra,

nell'innalzamento del muro preesistente fino al nuovo tetto per chiudere lateralmente la terrazza coperta, configuravano delle spese di fabbricazione e di miglioria non deducibili fiscalmente, indipendentemente dalle ragioni addotte dal contribuente, ragioni che per altro non giustificavano un intervento così esteso sull'immobile[42].

### III. Conclusioni

Malgrado la consolidata giurisprudenza della CDT, questa non risulta sempre di facile applicazione. Nondimeno, dai casi giudicati dalla CDT risulterebbe una certa tendenza a considerare come "risanamento totale" e, quindi, acquisizione di una nuova struttura edilizia, le ristrutturazioni estese che interessano tanto la struttura interna, quanto la struttura esterna dell'edificio. Ciò che del resto, a ben vedere, risulta piuttosto logico.

### IV. L'evoluzione futura

Nell'ambito dell'attuazione della Strategia energetica 2050, il 30 settembre 2016 è stata adottata dal Parlamento federale la revisione totale della Legge federale sull'energia (LEne; RS 730.0), la quale ha determinato la modifica di diverse norme, tra cui l'art. 32 cpvv. 2 e 2<sup>bis</sup> LIFD e l'art. 9 cpvv. 3 lett. a e 3<sup>bis</sup> LAID. Gli adeguamenti della LIFD e della LT entreranno in vigore il 1° gennaio 2020, così come la revisione totale dell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta (Ordinanza sui costi di immobili; RS 642.116)[43].

A partire dal periodo fiscale 2020, le spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione saranno assimilate alle spese di manutenzione (artt. 32 cpv. 2, terza frase LIFD e 9 cpv. 3 lett. a LAID), mentre gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, così come le spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione saranno deducibili anche nei due periodi fiscali successivi nel caso in cui non possano essere prese in considerazione nel periodo fiscale nel quale sono stati sostenuti (artt. 32 cpv. 2<sup>bis</sup> LIFD e 9 cpv. 3<sup>bis</sup> LAID).

Di principale rilievo è la futura deducibilità delle spese di demolizione di un immobile in vista della sua sostituzione con un nuovo edificio. A tal proposito si rileva che, in base all'attuale giurisprudenza federale e cantonale, le spese di demolizione connesse ad una "nuova costruzione" non sono deducibili in quanto qualificate come costi di investimento. *De lege ferenda* verrà introdotta la nozione di "immobile di sostituzione", da intendersi come un "nuovo edificio costruito sul medesimo fondo"[44]. Si pone pertanto la questione a sapere se alla nozione di "immobile di sostituzione" si dovranno

[42] Sentenza CDT n. 80.2019.39/40 consid. 2.2 s.

[43] La nuova Ordinanza sui costi di immobili è disponibile al seguente link: <https://www.admin.ch/opc/it/official-compilation/2018/1277.pdf> (consultato il 05.10.2019).

[44] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Revisione totale dell'ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio private in materia di imposta federale diretta (Ordinanza sui costi di immobili; RS 642.116), Spiegazioni, 9 marzo 2018, in: <https://www.news.admin.ch/news/messa/ge/attachments/51614.pdf> (consultato il 05.10.2019), p. 4.

[38] Sentenza CDT n. 80.2019.6/7 consid. 3.1.4 ss.

[39] Sentenza CDT n. 80.2013.73 consid. 3.3.

[40] Sentenza CDT n. 80.2013.73 consid. 3.4.

[41] Sentenza CDT n. 80.2019.39/40 consid. 2.3.

assimilare anche i casi di “demolizione e ricostruzione estesa” o di “risanamento totale”. Difatti, come nel caso dell’immobile di sostituzione, tali interventi sono realizzati su un terreno già edificato e sono assimilabili in tutto e per tutto ad una nuova costruzione (in senso economico).

Sarà allora possibile dedurre le spese di demolizione di un immobile oggetto di una “demolizione e ricostruzione estesa”? Secondo l’attuale giurisprudenza, tali costi non sono fiscalmente deducibili. Restiamo in attesa di eventuali ulteriori sviluppi giurisprudenziali.