

DIVISIONE DELLE CONTRIBUTIONI

Bellinzona, aprile 2011

CIRCOLARE N. 7/2010

Abroga la circolare n. 7/2005 del gennaio 2006

DEDUZIONI SUI PROVENTI DELLA SOSTANZA IMMOBILIARE PRIVATA

	Pag.
1. Premessa	2
2. Spese di manutenzione	3
2.1 In generale	3
2.2 Contributi unici	5
2.3 Spese di gestione	6
2.4 Lavori eseguiti dal contribuente	6
2.5 Imposta immobiliare comunale	6
3. Premi d'assicurazione	6
4. Spese d'amministrazione	7
5. Deduzione effettiva o forfettaria	7
5.1 In generale	7
5.2 Eccezione	7
5.3 Coesistenza dei due sistemi	8
5.4 Spese effettive in caso di valore locativo	8
6. Investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente	9
6.1 In generale	9
6.2 Investimenti deducibili	10
7. Spese per lavori di cura di monumenti storici	11
8. Conclusioni	11
Allegato (distinta delle spese di miglioria e di manutenzione)	13

1. Premessa

L'adeguamento della presente circolare in materia di "Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata" si è resa necessaria a seguito di importanti cambiamenti di norme e di prassi recentemente intervenuti.

In particolare:

- *l'abrogazione della "Prassi Dumont" la quale non ammetteva la deduzione delle spese sostenute nei primi 2 anni per la riattazione di un immobile di nuova acquisizione o per un immobile ricevuto nell'ambito di un anticipo ereditario;*
- *l'abrogazione del vincolo decennale al quale erano sottoposti i contribuenti al momento dell'adozione o del passaggio al sistema delle spese effettive di manutenzione.*

Non mutano comunque i presupposti di base per il contribuente che possiede immobili privati il quale può effettuare, in base all'art. 31 LT, le seguenti deduzioni:

- *spese di manutenzione (gestione);*
- *premi di assicurazione;*
- *spese di amministrazione da parte di terzi;*
- *investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente;*
- *spese per lavori di cura di monumenti storici.*

Da notare che, di principio, sono deducibili solo le spese a carico del proprietario ad eccezione di quelle accollate agli inquilini. Fa a questo riguardo stato il "*conteggio spese accessorie*" allestito dal proprietario dell'immobile.

In tale contesto occorre considerare che i contratti tipo, di regola, prevedono che le spese di manutenzione e i contributi di costruzione per impianti di depurazione e consortili sono a carico del proprietario dell'immobile, mentre le spese di gestione e di amministrazione sono a carico dell'inquilino.

Nella delimitazione dei costi deducibili esposti nei punti seguenti si è tenuto conto delle Ordinanze federali del 24 agosto 1992 concernenti:

- *i costi deducibili di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta;*
- *i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.*

Le deduzioni previste dall'art. 31 LT sono ammesse esclusivamente nell'anno in cui le relative spese sono state sostenute.

Da notare inoltre che gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente nonché le spese per lavori di cura di monumenti sto-

rici, ammessi in deduzione sui proventi della sostanza immobiliare, non potranno essere conteggiati quali costi d'investimento nel calcolo dell'utile immobiliare (art. 134 cpv. 2 LT).

2. Spese di manutenzione

2.1. In generale

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; non invece quelle che ne costituiscono una miglioria (art. 33 lett. d LT).

La differenziazione tra tali tipologie non è sempre di facile attuazione, ma l'esigenza di poter avere dei punti di riferimento chiari diventa elemento indispensabile specie dopo le sopracitate modifiche valide a decorrere dal 1.1.2010.

Diventa quanto mai necessario stabilire dei parametri di riferimento che possano determinare se si è confrontati con interventi di manutenzione (deducibili) oppure con interventi di miglioria (non deducibili):

- a) *se gli interventi riguardano un immobile tuttora al beneficio dell'abitabilità secondo le norme edilizie (non necessariamente l'immobile deve essere abitato), rispettivamente tassato per un valore locativo, **gli interventi saranno ritenuti spese di manutenzione beninteso a condizione che non venga modificata la struttura dell'immobile;***
- b) *Se gli interventi riguardano un immobile non più al beneficio dell'abitabilità secondo le norme edilizie e quindi non più tassato per un valore locativo, va ritenuto che lo stabile è caratterizzato da trascurata manutenzione e quindi caduto in una situazione di degrado tale per cui **gli interventi saranno ritenuti di miglioria e conseguentemente quindi non deducibili.***

Nella tipologia di cui alla lettera a) è ovvio che, ai fini della deducibilità, i tipi di intervento, i costi ed i relativi giustificativi dovranno comunque essere esaminati in base alle disposizioni contenute nell'allegato "A" della presente circolare che permettono di differenziare il trattamento fiscale a dipendenza del fatto che gli interventi aumentino in modo parziale o totale lo standard dell'immobile.

Sussidiariamente, qualora gli interventi fossero di tipologia tale da richiedere il rilascio di una licenza edilizia e se gli indicatori poc'anzi citati non fossero sufficienti, l'autorità fiscale potrà richiedere al contribuente copia della licenza edilizia dalla quale dovrebbe apparire in modo più chiaro la tipologia dell'intervento.

Tale opportunità di riferimento è già stata più volte riaffermata attraverso consolidata giurisprudenza¹ la quale ha indicato come “*Dottrina e giurisprudenza in materia edilizia hanno sviscerato criteri distintivi delle singole attività edificatorie, segnatamente la distinzione tra ricostruzione, trasformazione e rinnovazione*”.²

Attraverso gli specifici riferimenti in essa contenuta vengono evidenziate le caratteristiche delle varie tipologie che possono al riguardo presentarsi. Più precisamente:

Ricostruzione

Significa non solo costruire un’opera al posto di una demolita o distrutta da eventi naturali, ma anche sostituire elementi principali di un’opera esistente con altri elementi simili, lasciando sussistere soltanto alcune parti secondarie dell’opera preesistente, ad esempio solo i muri perimetrali, nel rispetto del volume, della destinazione e dell’ubicazione dell’edificio demolito.

Ovvio che simili interventi sono assimilabili a costi di costruzione veri e propri e quindi non saranno fiscalmente deducibili.

Trasformazione sostanziale, importante

Si tratta di situazione che si concretizza allorché viene alterata la fisionomia originaria della costruzione, sono modificate le caratteristiche volumetriche dei locali, la superficie, i piani, l’aspetto esterno e la destinazione d’uso di un edificio. **In questo caso la deducibilità non è di principio data.**

Lavori di rinnovazione (riattamento)

I lavori di manutenzione, riparazione e ammodernamento lasciano intatto il volume, l’aspetto esteriore e la destinazione dell’immobile. Gli interventi riguardano in sostanza il consolidamento, il ripristino e il rinnovo di elementi costitutivi dell’edificio e, inoltre, l’inserimento di elementi accessori e impianti richiesti dalle esigenze dell’uso, come pure l’eliminazione degli elementi estranei all’organismo edilizio.

Tali interventi, di regola, dovrebbero costituire delle spese di manutenzione deducibili.

Anche in questo caso , ai fini della deducibilità, i tipi di intervento, i costi ed i relativi giustificativi dovranno comunque essere esaminati in base alle disposizioni contenute nell’allegato “A” della presente circolare.

¹ Sentenza CDT no. 80.2003.190 del 9 febbraio 2004

² SCOLARI , Commentario, Bellinzona 1996, p. 331 e ss, no. 642 ss; ZIMMERLIN, Baugesetz des Kantons Aargau, Aarau 1985, p. 366 ss

Nel caso di appartamenti in condominio occorre considerare che, di principio, interventi strutturali su iniziativa unilaterale del singolo comproprietario sono praticamente esclusi per cui il concetto di “manutenzione trascurata” va applicato con prudenza. Anche in questo caso, l’esclusione dalla deducibilità di determinati interventi che potrebbero generare un’elevazione dello standard qualitativo dell’appartamento dovrà intervenire in applicazione della tradizionale distinzione tra costi di manutenzione (deducibili) e costi di miglioria (non deducibili) presenti nel già citato “Allegato”.

Da tener presente che i versamenti al fondo di riparazione o di rinnovazione (art. 712 CC) di una comunione di comproprietari (ad esempio immobile in condominio) sono considerati spese di manutenzione fintanto che detti mezzi sono impiegati esclusivamente per coprire i costi di manutenzione degli impianti in comune.

2.2. Contributi unici

I contributi unici versati dal proprietario dell’immobile per strade, marciapiedi, soglie e canalizzazioni, depurazione delle acque, erogazione di acqua, gas e elettricità, antenne televisive e collettive ecc. non sono deducibili. Sovente è data la possibilità di pagare i contributi "una tantum" in rate annuali.

Questa facilitazione di pagamento non modifica tuttavia la natura fiscale di non deducibilità di questi contributi.

I contributi che possono essere pagati in 10 rate annuali sono:

- a) *i contributi per canalizzazioni e impianti di depurazione*: si tratta di contributi di costruzione che sono fissati in % del valore ufficiale di stima, massimo 3%;
- b) *i contributi di miglioria*: sono prelevati per le opere pubbliche che procurano vantaggi particolari, normalmente le opere di urbanizzazione generale e particolare dei terreni. Per le opere di urbanizzazione generale la quota a carico dei proprietari non può essere inferiore al 30% né superiore al 60% e per le opere di urbanizzazione particolare inferiore al 70% della spesa determinante, cioè della spesa totale d’esecuzione o di acquisto dell’opera.
La quota è ripartita tra i proprietari interessati in funzione del vantaggio particolare. La ripartizione si effettua di regola secondo la superficie dei fondi tenendo conto, per i terreni edificabili, del diverso indice di sfruttamento;
- c) *i contributi consortili particolari*: sono ripartiti tra i membri del consorzio in proporzione al vantaggio particolare che loro deriva dall’opera. Si tratta normalmente di consorzi (di privati o di enti pubblici) istituiti per l’esecuzione di opere di prevalente interesse particolare.

2.3. Spese di gestione

Sono considerate di gestione in particolare le spese seguenti:

- *acqua potabile e acqua industriale*
- *ascensore*
- *climatizzazione*
- *disinfezione e disinfestazione*
- *fognatura, spazzatura e depurazione*
- *illuminazione e pulizia scale e vani comuni*
- *manutenzione giardino*
- *riscaldamento e acqua calda*
- *servizio di portineria e di custodia*
- *sgombero neve*

Di regola queste spese accessorie non sono comprese nella pigione ma vengono pagate separatamente dagli inquilini.

Esse non dovrebbero pertanto più figurare fra le spese chieste in deduzione.

In caso contrario sarà necessario chiedere al contribuente la presentazione del conteggio delle spese accessorie accollate agli inquilini al fine di verificare quali costi siano stati recuperati e quali siano rimasti a carico del proprietario.

2.4. Lavori eseguiti dal contribuente

Il lavoro prestato dal contribuente per la manutenzione del proprio immobile non è deducibile. Possono peraltro essere detratte le spese per il materiale utilizzato a tal fine, nella misura in cui siano state provate.

2.5. Imposta immobiliare comunale

L'imposta immobiliare comunale, in quanto imposta reale (grava infatti l'oggetto senza considerare la capacità contributiva del contribuente), va considerata quale costo fiscalmente deducibile.

3. Premi d'assicurazione

Si tratta dei premi d'assicurazione:

- *contro gli incendi dell'immobile*
- *contro i danni delle acque all'immobile*
- *di responsabilità civile quale proprietario*
- *contro le rotture dei vetri, ecc.*

Queste spese sono deducibili nella misura in cui, in base al contratto d'affitto, non sono state accollate agli inquilini.

4. Spese d'amministrazione

- *Per essere ammesse in deduzione le spese di amministrazione devono: essere fatturate da terzi. Non entra quindi in considerazione l'indennità per il lavoro svolto dal proprietario stesso;*
- *essere sopportate effettivamente dal proprietario.*

5. Deduzione effettiva o forfettaria

5.1. In generale

Per principio sono deducibili le spese effettive. Tuttavia, per semplificare i lavori di accertamento e per facilitare il compito dei contribuenti che non devono così presentare, in ogni caso i giustificativi di spesa, l'art. 31 cpv. 4 LT prevede la possibilità, per il contribuente, di avvalersi di una deduzione complessiva che è stata fissata dal Consiglio di Stato, nel modo seguente:

- *15% del reddito lordo dell'immobile se, alla fine del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima;*
- *25% del reddito lordo dell'immobile se, alla fine del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni.*

Per reddito lordo si intende la somma delle pigioni, del valore locativo dei locali occupati dal proprietario, del valore dei locali sfitti e dei sussidi versati al proprietario dello stabile nell'ambito dell'applicazione delle leggi cantonale e federale sull'aiuto all'alloggio.

A partire dal 1.1.2010, il contribuente potrà cambiare di anno in anno il metodo di deduzione (spese effettive o forfait).

Anche chi avesse adottato per la prima volta nel periodo fiscale 2009 il sistema di deduzione delle spese effettive o chi al 31.12.2009 non avesse ancora completato il periodo di vincolo derivante dalla precedente disposizione, potrà eventualmente optare già nel periodo fiscale 2010 al sistema di deduzione forfettario.

5.2. Eccezione

La deduzione forfettaria non si applica:

- agli immobili utilizzati da terzi principalmente a fini commerciali;*

- b) *agli immobili aziendali. Da notare che secondo la LT sono considerati aziendali gli immobili che servono interamente o in modo preponderante (nella misura superiore al 50%) all'attività lucrativa indipendente del contribuente;*
- c) *ai terreni non edificati (depositi, posteggi);*
- d) *ai terreni per i quali il proprietario riceve un affitto per la concessione di un diritto di superficie.*

5.3. Coesistenza dei due sistemi

Recente giurisprudenza della Camera di diritto tributario (sentenza n. 80.2000.0051 del 10 maggio 2000 – C.) ha affermato che il contribuente ha la facoltà di scegliere per ogni immobile della sostanza privata il metodo di deduzione che meglio gli conviene.

5.4. Spese effettive in caso di valore locativo

Per valore locativo si intende il vantaggio economico che il proprietario ritrae dalla sua abitazione.

Esso dipende quindi essenzialmente dalle condizioni generali del mercato ed equivale, di regola, per quanto riguarda le abitazioni primarie, mediamente al 60 - 70% del valore di mercato della pigione che si dovrebbe pagare per un immobile dello stesso genere oppure - trattandosi di una costruzione usuale facilmente cedibile in locazione - al 60 - 70% della pigione che si potrebbe ottenere affittando l'oggetto ad un terzo qualsiasi.

Per contro, nel caso di immobili adibiti a residenza secondaria, il valore locativo corrisponde al valore di mercato pieno.

Il valore locativo corrisponde quindi alla remunerazione netta dovuta per la pura e semplice messa a disposizione dell'immobile e non copre quindi quelle spese accessorie che nascono con il suo uso e che, di regola, vengono accolte in aggiunta e separatamente all'inquilino.

Diamo qui di seguito una suddivisione delle spese fra proprietario ed inquilino come risulta normalmente dai vigenti contratti di locazione.

	Spese a carico del	
	proprietario	inquilino
Spese di:		
- manutenzione	SI	NO
- gestione	NO	SI
- assicurazione	SI	NO
- amministrazione	NO	SI

In caso di valore locativo, se è chiesta la deduzione delle spese effettive, si dovranno pertanto ammettere unicamente quelle voci che rimangono, di regola, a carico del proprietario in caso di locazione.

La presenza di una piscina è, di regola, un elemento che influenza la determinazione del valore locativo dell'immobile. Sarebbe infatti sicuramente diverso l'affitto (valore di mercato) che si potrebbe ritrarre da tale immobile qualora la citata struttura non fosse presente.

Conseguentemente le spese di manutenzione della piscina possono, in tal caso, essere dedotte.

Analogamente vanno trattate le spese di manutenzione del giardino, beninteso qualora la configurazione dello stesso influenzi, in modo determinante, il valore locativo dell'immobile.

6. Investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente

6.1. In generale

Secondo l'articolo 31 cpv. 2 LT le norme stabilite a livello federale sono applicabili anche cantonalmente. Quanto esposto nel presente capitolo terrà quindi conto delle due Ordinanze federali del 24.8.1992 concernenti gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente.

Per investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente si intendono le spese sostenute dal contribuente per provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili. Questi provvedimenti concernono l'istallazione di nuovi elementi di costruzione o di impianti, nonché la sostituzione di quelli vecchi, in edifici già esistenti.

Se parte di questi investimenti sono sovvenzionati da collettività pubbliche, l'importo deducibile è limitato alla parte che il contribuente ha sopportato personalmente.

Essendo venuta a cadere la prassi Dumont, nel cui contesto gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente erano in tal caso deducibili solo nella misura del 50%, gli stessi sono ora formalmente deducibili al 100% anche in caso di immobili di nuova acquisizione.

In tale ambito occorre comunque garantire la parità di trattamento con chi concretizza analoghi interventi nel contesto di una nuova costruzione e che si vede giustamente negata la deduzione in funzione della chiara connotazione dell'investimento tra i costi non deducibili sanciti dall'art. 33 lett. d (spese di acquisto, di fabbricazione o di migioria di beni patrimoniali).

Ne consegue che anche questi tipi di spesa potranno essere dedotte unicamente se saranno realizzate le indicazioni presenti al punto 2.1. della presente.

6.2. Investimenti deducibili

Sono deducibili in particolare:

- a) i provvedimenti per limitare la perdita di energia dall'involucro dell'edificio, come:
 1. *isolare termicamente pavimenti, pareti, tetti e soffitti dal clima esterno, da locali non riscaldati oppure dal suolo;*
 2. *sostituire le finestre con altre, migliori dal profilo energetico;*
 3. *ermetizzare gli spifferi;*
 4. *installare tramezzi paravento non riscaldati;*
 5. *sostituire le persiane o gli avvolgibili;*

- b) i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia degli impianti domestici, come:
 1. *sostituire il generatore termico, eccettuata la sostituzione con un impianto fisso di riscaldamento elettrico a resistenza;*
 2. *sostituire lo scaldacqua, eccettuata la sostituzione di uno scaldacqua a riscaldamento diretto con uno scaldacqua centrale;*
 3. *allacciarsi a un sistema di erogazione termica a distanza;*
 4. *installare pompe termiche, sistemi d'accoppiamento termoelettrici e impianti per l'impiego di energie rinnovabili;*
 5. *installare e sostituire gli impianti destinati in primo luogo all'utilizzazione razionale dell'energia, come:*
 - *dispositivi di regolazione, valvole termostatiche per caloriferi, pompe di circolazione, ventilatori;*
 - *isolamento delle tubazioni, della rubinetteria o della caldaia;*
 - *dispositivi di misurazione per registrare i consumi e ottimizzare il funzionamento degli impianti;*
 - *impianti relativi al conteggio delle spese di riscaldamento e per l'acqua calda;*
 6. *risanare la cappa del camino in concomitanza con la sostituzione di un generatore termico;*
 7. *ricuperare il calore, ad esempio quello prodotto da impianti di ventilazione o di aria condizionata;*

- c) gli investimenti per analisi di economia energetica e l'elaborazione di piani d'ottimizzazione energetica;

- d) gli investimenti per la sostituzione di elettrodomestici ad alto consumo di energia elettrica, quali fornelli, forni, frigoriferi, congelatori, lavastoviglie, lavatrici, impianti di illuminazione, ecc., compresi nel valore dell'edificio.

7. Spese per lavori di cura di monumenti storici

Si tratta di una nuova deduzione prevista all'art. 31 cpv. 3 LT. Questi investimenti per essere deducibili devono:

- a) riferirsi ad un fondo (immobile) che fa parte della sostanza privata del contribuente (art. 9 cpv. 3 LAID) e che è considerato bene culturale protetto in virtù dell'Ordinamento federale o cantonale in materia di protezione dei beni culturali;
- b) essere conseguenti ad un obbligo legale che incombe al contribuente proprietario in virtù della legislazione federale o cantonale in materia di protezione dei monumenti storici e devono avvenire d'intesa con l'autorità federale o cantonale preposta alla tutela dei beni culturali oppure su ordine delle medesime;
- c) essere sussidiabili: la quota deducibile è solo quella non coperta dai sussidi ed è ammessa fino a concorrenza dell'importo ritenuto sussidiabile dalle autorità preposte alla tutela dei beni culturali. Così ad esempio se, per un investimento di 1,0 mio. di franchi, la spesa sussidiabile è di 0,50 mio. e il sussidio di 0,10 mio., la quota deducibile dal reddito sarà di 0,40 mio. di franchi.

Al riguardo vedasi anche il documento del Comitato della Conferenza fiscale svizzera "Analyse sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques" del 15.2.2011 (www.steuerkonferenz.ch).

8. Conclusioni

Nella già citata giurisprudenza della Camera di diritto tributario viene evidenziata l'esigenza di avere punti di giudizio chiari. Questo si rende necessario al fine di evitare possibili abusi a livello impositivo e cioè in relazione agli effetti che a dipendenza della definizione della tipologia di spesa, la stessa potrà avere vuoi a livello d'imposta ordinaria, vuoi a livello d'imposta sugli utili immobiliari.

Al riguardo la Camera di diritto tributario afferma che il riferimento al diritto edilizio si giustifica in relazione alle esigenze della praticabilità del diritto in relazione al fatto che *"l'autorità fiscale non deve solo stabilire nell'ambito dell'imposizione ordinaria sul reddito l'ammontare delle deduzioni relative al reddito della sostanza, ma deve anche determinare, nell'ambito dell'imposizione degli utili immobiliari l'utile imponibile. Occorre quindi che essa possa far capo, per quanto possibile, a criteri giuridici certi, di semplice applicazione, ma anche autonomi, cioè sottratti all'interesse immediato delle parti. Considerando che in una ricostruzione possano annidarsi spese di manutenzione condurrebbe all'assurdo che, in caso di vendita dell'immobile,*

l'alienante non avrebbe la possibilità di dedurre integralmente il costo dell'investimento (art. 129 LT) ma unicamente il costo dell'investimento "depurato" dal costo di presunti (ex lege) lavori di manutenzione.

Il che consentirebbe, secondo criteri largamente soggettivi di aprire la porta alla ripartizione del guadagno tra imposta speciale sull'utile immobiliare (che è un'imposta di carattere reale) e imposta ordinaria secondo valutazione soggettive e persino di convenienza o, meglio, del gioco dell'aliquota a dipendenza della durata di proprietà. Se poi si considera che tra nuova costruzione e ricostruzione non sussiste alcuna differenza di sostanza, si giungerebbe alla conclusione paradossale che, in caso di nuova costruzione, non tutto il costo dell'investimento sarebbe deducibile dal valore dell'alienazione, dilatando così artificiosamente l'utile immobiliare".

Quanto indicato nella circolare è quindi da intendersi quale adeguato strumento di base atto a garantire, nel rispetto della giurisprudenza, la necessaria parità di trattamento in un ambito in cui, conveniamo, vi è concretamente un ampio margine di apprezzamento.

Divisione delle contribuzioni
Il Direttore:

Lino Ramelli

ALLEGATO**Distinta delle spese di miglioria e di manutenzione**

Le indicazioni che seguono non comprendono evidentemente tutte le voci di spese attinenti alla manutenzione, ma si riferiscono solo alle principali oppure a quelle che presentano particolari problemi.

Le indicazioni in merito alla loro deducibilità sono da seguire come regola generale.

Voci non contemplate oppure casi particolari sono da decidere secondo i principi e la giurisprudenza vigente.

Le voci segnate con un * sono in relazione alle facilitazioni intese a promuovere il risparmio d'energia e alla protezione dell'ambiente (vedi osservazioni al punto 6).

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
1.	Abbonamenti di servizio revisione impianti (ascensore, bruciatore, lavatrice):	(vedi spese di gestione)	(vedi spese di gestione)
2.	Allarmi: - nuovo sistema d'allarme - riparazione, sostituzione sistema già esistente	100% -	- 100%
3.	Amministrazione:	(vedi spese di gestione)	(vedi spese di gestione)
4.	Architetto: - spese di progettazione, allestimento piani e rapporti in occasione di lavori di manutenzione o risanamento oggetti esistenti - spese di progettazioni relative a lavori di miglioria	- 100%	100% -
5.	Assicurazioni: - di stabili, RC di stabili - RC privata, economia domestica, mobilia	- (spesa privata)	(deducibile) (spesa privata)

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
6.	Autorimesse: - piastrelle al posto di lavoro di imbianchino - rivestimento con lastre antiincendio - sost. porte con lastre antiincendio	50% 100% 50%	50% - 50%
7.	Bagno: - sostituzione vasche da bagno, con adattamento alle nuove tecniche (purché sia mantenuto lo stesso standard qualitativo) - sostituzione piastrelle, impianti sanitari, dosatori - piastrelle, al posto di lavori di imbianchino - sostituzione combinazioni fisse (comprese nel valore di stima dell'abitazione) - nuovo impianto doccia/bidet a complemento apparecchi sanitari già esistenti - impianto cabina doccia fissa in sostituzione di tenda salvaschizzi - impianto vasca idromassaggio in sostituzione vasca standart	- - 50% - 100% 100% 66%	100% 100% 50% 100% - - 33%
8.	Camini: - risanamento camino già esistente e risanamento della cappa in concomitanza con la sostituzione di un generatore - spazzacamino - impianto sistema ad aria calda nel camino già esistente - impianto sistema a pellets oppure impianto stufa in sostituzione del camino già esistente - impianto nuovo sistema a pellets e costruzione locale stoccaggio pellets - impianto nuovo camino/stufa (a complemento di un sistema a nafta)	- (v. spese gestione) - - - 50%	100% (v. spese gestione) 100% 100% 100% (risparmio energetico) 50% (risparmio energ., utilizzo energie rinnovabili/estetico)

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
9.	Canalizzazione: - allacciamento nuovo (in sostituzione impianto con fossa settica) - allacciamento imposto - sostituzione, risanamento impianto precedente - lavori di disotturazione, svuotamento/pulizia fossa/canalizzazione - svuotamento/pulizia fossa/canalizzazione in occasione di lavori di manutenzione/risanamento	100% 100% - (v. spese gestione) -	- - 100% (v. spese gestione) 100%
10.	Cancelli: - sostituzione sistemi esistenti - sostituzione con aggiunta di sistemi automatizzati di apertura chiusura - nuovo cancello	- 50% (riferito alle installazioni di sistemi automatici) 100%	100% 50% (riferito alla sostituzione di quanto esistente in precedenza) -
11.	Chiavi e serrature: - sostituzione cilindro - copia chiavi	- -	100% 100%
12.	Contributi: - per impianti di depurazione, di canalizzazione - di miglioria - consortili	100% 100% 100%	- - -
13.	Cucine: - modifiche della fonte energetica con sostituzione con impianti più moderni - combinazione di cucine, se incluse nel valore di stima ufficiale: • in sostituzione di preesistenti impianti non fissi • in sostituzione di vecchie combinazioni	- 66% 33%	100% 33% 66%

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
14.	Elettrodomestici: - sostituzione di elettrodomestici ad alto consumo di energia elettrica, quali fornelli, forni, frigoriferi, congelatori, lavastoviglie, lavatrici, impianti di illuminazione, ecc., <u>compresi nel valore dell'edificio</u> , sostituzione deumidificatore fisso (a differenza di quelli non fissi)	-	100%
15.	Energia: - investimenti per analisi di economia energetica e elaborazione di piani di	-	100%
16.	Estintore: - acquisto/sostituzione estintore - controllo periodico (compreso abbon.) ottimizzazione energetica	- (v. spese gestione)	100% (v. spese gestione)
17.	Facciate: - rinnovamento - rivestimento con alluminio o di altro tipo, al posto di lavori di pittura - rivestimento con materiale isolante atto a conseguire un congruo risparmio d'energia	- 33% -	100% 66% 100%
18.	Finestre: - in sostituzione delle precedenti finestre doppie o semplici - in sostituzione delle precedenti finestre con altre migliori dal profilo energetico - apertura nuova finestra	- - 100%	100% 100% (risparmio energetico) -
19.	Fognatura: - vedi canalizzazione		
20.	Fondo di rinnovamento: - versamenti in quanto tali (quote annuali) - se irrevocabilmente sottratti ai proprietari e destinati solo a spese di manutenzione - impiego di capitali del fondo rinnovamento per spese di manutenzione	- - -	- 100% 100%

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
	- impiego di capitali del fondo di rinnovamento per spese di miglioria	100%	-
21.	Giardini: - impianto del giardino, iniziale messa a dimora di alberi, arbusti, ecc. - lavori annuali ricorrenti di manutenzione, coltivazione, ecc. - taglio alberi di alto fusto pericolanti	100% (v. spese gestione) -	- (v. spese gestione) 100%
22.	Grondaie e canali pluviali: - sostituzione (anche con materiali migliori)	-	100%
23.	Impianto elettrico: - trasformazione in relazione a interventi di manutenzione (per es. rinnovo bagno, cucina, ecc.) - trasformazione in relazione a interventi di ampliamento e miglioria (nuovi locali, innalzamento abitazione, ecc.) - lampade interne, fatta eccezione per lampade fisse presenti in combinazioni di cucina o bagno, il cui valore è compreso nel valore di stima dell'abitazione - rapporti di controllo - sostituzione illuminazione esterna fissa	- 100% - (mobilio) - -	100% - - (mobilio) 100% 100%
24.	Iscrizione registro fondiario, tenuta a giorno del registro fondiario:	-	-
25.	Isolazioni/Impermeabilizzazioni: - in relazione a costruzioni già esistenti (sostituzione o nuove) - in relazione a costruzioni nuove o a ampliamenti dell'abitazione	- 100%	100% (risparmio energetico) -
26.	Licenza edilizia: - in occasione di lavori di manutenzione o risanamento oggetti esistenti	-	100%

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
	- in occasione di lavori di miglioria	100%	-
27.	Misure catastali:	-	-
28.	Pannelli solari: - nuovo impianto - sostituzione impianto precedente con sistemi migliori e più performanti	- -	100% (risparmio energetico) 100%
29.	Parafulmine: - nuovo	100%	-
30.	Pareti: - demolizione pareti esistenti, nuove pareti in cartongesso per formazione nuovi locali - rinnovamento - isolamento termica per limitare la perdita di energia (v. risparmio energetico)	100% - -	- 100% 100%
31.	Pavimenti: - lamatura e laccatura parquet - sostituzione con materiale analogo - sostituzione con materiale qualitativamente superiore - isolamento termica per limitare la perdita di energia (v. risparmio energetico)	- - 33% -	100% 100% 66% 100%
32.	Persiane e avvolgibili: - sostituzione per limitare la perdita di energia	-	100%
33.	Piazzali e strade d'accesso: - prima catramatura - sostituzione prima copertura - ricatramatura - lavori annuali ricorrenti	100% 100% - -	- - 100% 100%
34.	Piscine: - manutenzione corrente, sostituzione filtri, lavori di pittura, sostituzione piastrelle	-	100%

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
	- sostituzione motore della piscina (se piscina considerata nel valore locativo) - prodotti chimici, disinfettanti, cloro, abb. revisione e controlli, pulizia	- (v. spese gestione)	100% (v. spese gestione)
35.	Pittura: - in connessione con rinnovamenti o soli lavori di pittura - in relazione con spese di miglioria (aggiunta e trasformazione) - in relazione con spese che parzialmente aumentano, parzialmente mantengono il valore dell'oggetto - in relazione con la posa di una isolamento termica (v. risparmio energetico)	- 100% proporzionalmente alla componente di manutenzione -	100% - proporzionalmente alla componente di manutenzione 100%
36.	Ponteggi/allestimento cantiere: - in occasione di lavori di manutenzione o di risparmio energetico - in occasione di ampliamenti dell'abitazione e altri lavori di miglioria	- 100%	100% -
37.	Porte: - sostituzione porte esistenti con porte di tipo analogo o con porte migliori dal profilo isolante - sostituzione porte con porte antifuoco - impianto nuovo porta antifuoco garage - impianto porta di dimensioni maggiori	- 50% 100% 50%	100% 50% - 50%
38.	Radon: - interventi per riduzione Radon	-	100%
39.	Recinzione: - nuovo impianto, ampliamento, elevazioni - sostituzione, riparazione impianto esistente	100% -	- 100%
40.	Ricerche guasti e danni:	-	100% (al netto delle partecipazioni delle assicurazioni)

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
41.	<p>Riscaldamento (vedi pure spese di risparmio energetico):</p> <ul style="list-style-type: none"> - sostituzione di un impianto di riscaldamento - di regola - eccezioni: <ul style="list-style-type: none"> l'opera costituisce, almeno parzialmente una miglioria, quando: <ul style="list-style-type: none"> • la sostituzione comporta un notevole salto qualitativo (ad esempio: da stufe ad impianto centrale) - revisione del bruciatore e della caldaia, controllo fumi - investimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e degli impianti domestici (risp. energetico), come: <ol style="list-style-type: none"> 1. sostituire il generatore termico, eccettuata la sostituzione con un impianto fisso di riscaldamento elettrico a resistenza. 2. sostituire lo scaldacqua, eccettuata la sostituzione di uno scaldacqua a riscaldamento diretto con uno scaldacqua centrale. 3. allacciarsi a un sistema di erogazione termica a distanza. 4. installare pompe termiche, sistemi d'accoppiamento termoelettrici e impianti per l'impiego di energie rinnovabili. 5. installare e sostituire gli impianti destinati in primo luogo all'utilizzazione razionale dell'energia, come: <ul style="list-style-type: none"> • dispositivi di regolazione, valvole termostatiche per caloriferi, pompe di circolazione, ventilatori; • isolamento delle tubazioni, della rubinetteria o della caldaia; • dispositivi di misurazione per registrare i consumi e ottimizzare il funzionamento degli impianti; • impianti relativi al conteggio delle spese di riscaldamento e per l'acqua calda. 	<p>-</p> <p>esame caso per caso per stabilire le quote da attribuire a miglioria o a manutenzione</p> <p>(v. spese gestione)</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p>	<p>100%</p> <p>esame caso per caso per stabilire le quote da attribuire a miglioria o a manutenzione</p> <p>(v. spese gestione)</p> <p>100%</p> <p>100%</p> <p>100%</p> <p>100%</p> <p>100%</p> <p>100%</p> <p>100%</p>

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
	6. recuperare il calore, ad esempio quello prodotto da impianti di ventilazione o di aria condizionata.	-	100%
42.	Rivestimenti al posto di lavori di imbianchino e gessatore: - pavatex - perline - tappezzerie murali normali - piastrelle	33% 33% 33% 50%	66% 66% 66% 50%
43.	Rolladen: in sostituzione delle imposte	-	100%
44.	Serbatoio nafta: - nuovo serbatoio in cantina in sostituzione di quello in giardino non più ammesso - vasca impermeabile attorno al serbatoio già esistente - spostamento interno e rivestimento vasca - nuovo serbatoio - revisioni periodiche (b) proporzione che può essere aumentata se la capienza del serbatoio è sostanzialmente superiore	20% (b) 50% - 100% (v. spese gestione)	80% 50% 100% - (v. spese gestione)
45.	Soffitti: - investimenti per limitare la perdita di energia	-	100%
46.	Tasse canalizzazione, fognatura, spazzatura, soggiorno, bollo smaltimento elettrodomestici esausti: - ad eccezione tassa immobiliare (che è deducibile)	(v. spese gestione)	(v. spese gestione)
47.	Televisione: - antenne, prima installazione - allacciamento alla televisione via cavo: - tassa d'allacciamento - sostituzione di impianti esistenti, normali	100% 100% -	- - 100%

5.2.7

		SPESE DI MIGLIORIA non deducibili nella misura indicata	SPESE DI MANUTENZIONE deducibili nella misura indicata
	- tasse d'esercizio ricorrenti: - non deducibili, siccome spese private	-	-
48.	Tetto: - rifacimento con dimensioni precedenti - rifacimento, con maggiori isolazioni - risanamento di tetti piani, isolazioni - isolazione per limitare la perdita di energia - in relazione a lavori di ampliamento verticale dell'abitazione (innalzamento) - in relazione a lavori di ampliamento in orizzontale dell'abitazione - sostituzione tetto a falde con tetto piano - sostituzione tetto piano, con tetto a falde (dedotta la componente di spesa relativa l'eventuale formazione di nuovi spazi abitabili)	- - - - - proporzionalmente alla nuova costruzione - -	100% 100% 100% 100% 100% proporzionalmente alla costruzione già esistente 100% 100%