

## **TI\_GERICHTE 80.2009.3 vom 10. Dezember 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-12-10, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2009.3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.3)

FR: TI\_GERICHTE 80.2009.3 du 10 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2009.3 del 10 dicembre 2009

### **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, trasporto, uso privato veicolo di servizio, assunzione costi da parte del dipendente

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

LT sia secondo l'art. 26 cpv. 1 LIFD, le spese professionali deducibili sono: a) le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro; b) le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni; c) le altre spese necessarie per l'esercizio della professione; d) le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale. Per le spese professionali secondo il capoverso 1 lettere a - c sono stabilite deduzioni complessive.

#### **E. 1.1**

Sia secondo l'art. 25 cpv.

#### **E. 1.2**

Secondo l'art. 4 cpv. 1 del decreto esecutivo del 12 dicembre 2006 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2007, sono considerate spese di trasporto quelle causate al contribuente per trasferirsi dal luogo di domicilio a quello in cui lavora. Le relative deduzioni sono stabilite come segue: a) per l'uso di mezzi di trasporto pubblici: la spesa effettiva; b) [...] c) per l'uso di una motocicletta o di un'automobile privata: le spese del mezzo pubblico disponibile. Eccezionalmente, se nessun mezzo pubblico è a disposizione o se il contribuente non può servirsene (es. infermità, distanza notevole dalla più vicina fermata, orario sfavorevole, ecc.) è ammessa una deduzione fino a 40 cts. il km per le motociclette (cilindrata oltre 50 cmc., targa di controllo con fondo bianco) e fino a 65 cts. il km per le automobili (art. 4 cpv. 2 decreto esecutivo citato). Anche per l'imposta federale diretta è deducibile la spesa effettiva del mezzo pubblico per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro (art. 5 cpv. 1 Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente, del 10 febbraio 1993). Lo stesso vale in caso d'uso di un veicolo privato (art. 5 cpv. 2 Ordinanza del 10 febbraio 1993), a meno che non sia disponibile un mezzo di trasporto pubblico o non sia ragionevole pretendere che il contribuente ne faccia uso. In tal caso possono essere dedotte le spese effettive secondo l'appendice dell'ordinanza, che viene periodicamente aggiornata. La deduzione chilometrica per il viaggio di andata e ritorno a mezzogiorno è limitata alla deduzione massima accordata per i pasti fuori casa (art. 5 cpv. 3 Ordinanza del 10 febbraio 1993).

#### **E. 1.3**

La questione di sapere se accordare la deduzione per l'uso dell'automobile o quella per l'uso dei mezzi pubblici va risolta secondo il criterio dell'idoneità: l'uso del veicolo non deve apparire come una decisione di comodo ma risultare la soluzione più adatta e ragionevole, quella basata sul buon senso. Così se si può pretendere che il contribuente si serva dei mezzi pubblici anche se non c'è diretta comunicazione fra i medesimi (ASA 41 p. 586) non si può tuttavia obbligarlo a eccessivi cambiamenti di mezzo di trasporto (ASA 33 p. 276; cfr. Känzig, Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., Vol. I, p. 682/83).

### **E. 2.1**

Nella fattispecie, come detto, non è tanto l'idoneità del mezzo di trasporto impiegato per la trasferta del ricorrente dal domicilio al luogo di lavoro ad essere controversa, quanto piuttosto la questione se i costi per lo spostamento con l'automobile siano sopportati dal contribuente o dal datore di lavoro. Mentre, infatti, il certificato di salario rilasciato dal datore di lavoro al contribuente indica che quest'ultimo avrebbe beneficiato del trasporto gratuito, il ricorrente sostiene per contro che si sarebbe servito sì del veicolo aziendale per la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro, ma che avrebbe pagato un'adeguata controprestazione.

### **E. 2.2**

La partecipazione del datore di lavoro alle spese di trasporto è suscettibile di provocare diverse conseguenze fiscali. In primo luogo, si tratta infatti di verificare se non rappresenti un'integrazione di stipendio. Per gli articoli 16 cpv. 1 LT e 17 cpv. 1 LIFD, sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi di anzianità, gratificazioni, mance, tantièmes e altre prestazioni valutabili in denaro. Fra i redditi del lavoro del dipendente rientrano anche i redditi in natura ed in particolar modo quelle prestazioni valutabili in denaro, che il datore di lavoro concede al dipendente per esempio mettendo a sua disposizione gratuitamente l'automobile aziendale anche per l'uso privato (cfr. p. es. le sentenze della Camera di diritto tributario n. 80.2007.159 del 26 febbraio 2008; della Commissione di ricorso fiscale II del Canton Zurigo del 12 dicembre 1990, in RF 1991 p. 568; del Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel del 13 gennaio 1988, in StE 1989 B 22.3 n. 29; del Tribunale amministrativo del Canton Argovia, in AGVE 1978 p. 115). Se invece il veicolo di servizio è messo a disposizione del dipendente solo per coprire la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro, l'unica conseguenza sulla sua tassazione sarà che egli non potrà più invocare la deduzione delle spese di trasporto secondo gli articoli 25 cpv. 1 lett. a LT e 26 cpv. 1 lett. a LIFD.

### **E. 2.3**

Nel nuovo certificato di salario, adottato anche dal datore di lavoro del ricorrente, la messa a disposizione di un'automobile di servizio viene presa in considerazione in diversi ambiti. In primo luogo, deve essere crociata la casella F, in caso di "trasporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro". Fra le ipotesi in cui ciò deve avvenire, spicca proprio quella in cui il datore di lavoro mette a disposizione del dipendente un'automobile di servizio, nella misura in cui il dipendente per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro non assuma a proprio carico almeno 65 centesimi al chilometro (cfr. Conferenza fiscale svizzera e Amministrazione federale delle contribuzioni, Istruzioni per la compilazione del certificato di salario risp. dell'attestazione delle rendite, par. 9). In secondo luogo, la cifra 2.2, che si riferisce alle prestazioni accessorie al salario, prevede espressamente che sia indicato il valore della

“quota privata automobile di servizio”. In particolare, se il datore di lavoro si assume tutti i costi mentre il dipendente assume unicamente le spese del carburante per i tragitti privati più lunghi durante i fine settimana e le vacanze, l’importo da dichiarare corrisponde per ogni mese allo 0,8% del prezzo di acquisto del veicolo (IVA esclusa), ma almeno a fr. 150 al mese. Un’eccezione è prevista solo per il caso in cui “il dipendente assume a proprio carico una parte considerevole dei costi”, nel qual caso deve comunque essere inserita un’osservazione sul certificato di salario, per attirare l’attenzione dell’autorità fiscale (cfr. Istruzioni citate, par. 21 e 22). Anche in tale evenienza, deve peraltro essere apposta la crocetta nella casella F (trasporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro, cfr. Istruzioni citate, par. 25). Il fatto che venga considerata quale prestazione accessoria la quota privata per l’automobile di servizio non esclude pertanto che venga crociata anche la casella F, in considerazione del fatto che il reddito accessorio si riferisce esclusivamente all’utilizzazione privata del veicolo nel tempo libero, cioè la sera, nel fine settimana e nelle vacanze ( Bosshard/Mösli , Der neue Lohnausweis – Das Handbuch für die Praxis, Muri-Berna, 2007, p. 33).

#### **E. 2.4**

Nel caso in discussione, come già rilevato, il certificato di salario, allestito dal datore di lavoro del ricorrente e da quest’ultimo allegato alla dichiarazione fiscale, indica il trasporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro (casella F) ma non una prestazione accessoria al salario legata all’uso privato dell’automobile di servizio (cifra 2.2). Dalle indicazioni che emergono da tale documento ufficiale si dovrebbe pertanto ritenere che la situazione sia la seguente: · per quanto attiene alla trasferta quotidiana dal domicilio al luogo di lavoro, il dipendente ha a disposizione un veicolo di servizio, per il quale non assume a proprio carico almeno 65 centesimi al chilometro; · per quanto attiene invece al tempo libero (sera, fine settimana e vacanze), il dipendente non può servirsi del veicolo di servizio. Di fronte alle affermazioni del ricorrente, che contestava l’esattezza delle indicazioni contenute nel certificato di salario, il giudice delegato si è rivolto al datore di lavoro, chiedendogli spiegazioni. In particolare, ha invitato la \_\_\_\_\_ a inviare documentazione relativa alle condizioni per l’uso privato del veicolo di servizio ed alle modalità di calcolo dei costi mensili a carico del dipendente. Ha chiesto inoltre spiegazioni in merito al rimborso delle spese per i pasti, indicato sul secondo foglio del certificato di salario. Dalla risposta della \_\_\_\_\_, contenuta in una lettera del 27 marzo 2009, si apprende che: · il datore di lavoro offre ai collaboratori la possibilità di utilizzare a scopi privati i veicoli di servizio, contro un importo mensile che comprende tutti i costi per l’esercizio e la manutenzione, compreso il carburante; · il numero di chilometri percorsi con la vettura di servizio a titolo privato è limitato a 15’000 l’anno, mentre il chilometraggio in eccedenza è fatturato ai collaboratori; · il contribuente paga 540 franchi al mese per l’uso privato del veicolo di servizio. Il caso del contribuente rientra pertanto nell’ipotesi prevista dal par. 22 delle istruzioni per la compilazione del certificato di salario (v. supra , consid. 2.3.), cioè quella in cui il dipendente, cui è concesso l’uso privato del veicolo di servizio “assume a proprio carico una parte considerevole dei costi (p. es. tutte le spese di manutenzione, i premi d’assicurazione, le spese per il carburante, le riparazioni; per contro, la sola assunzione delle spese per il carburante non è abbastanza)”. In tale eventualità, sempre secondo le istruzioni della CFS e dell’AFC, non occorre conteggiare alcun importo alla cifra 2.2 del certificato di salario, ma “nello spazio per le osservazioni, alla cifra 15 del certificato di salario, occorre inserire il testo seguente: ‘La quota privata per l’automobile di servizio è da chiarire nella procedura di tassazione’”. In ogni caso, deve poi essere apposta la crocetta

nella casella F (cfr. istruzioni citate, par. 25). In simili casi, si deve intraprendere una valutazione individualizzata, basata sul valore del veicolo di servizio, sul numero dei chilometri privati percorsi e sull'importo assunto dal dipendente (cfr. Bosshard/Mösli , op. cit., p. 49).

### **E. 2.5**

La vettura di servizio a disposizione del ricorrente è una \_\_\_\_\_, il cui prezzo di acquisto supera i 50'000 franchi. Se dovesse essere calcolata la quota privata da aggiungere allo stipendio del dipendente, si tratterebbe dunque di un importo di almeno 400 franchi al mese, cioè 4'800 franchi all'anno. È vero che, pagando un importo forfetario di 540 franchi al mese, per una percorrenza limitata a 15'000 chilometri all'anno, il contribuente non ne ha l'uso gratuito. In effetti, egli paga circa 43 centesimi al chilometro, importo comprensivo peraltro di tutti i costi per l'esercizio e la manutenzione, compreso il carburante. Secondo i calcoli del Touring Club Svizzero (TCS), il costo chilometrico nel 2009, per l'utilizzazione di un veicolo acquistato per circa 52'000 franchi, ammonta a quasi un franco, se vengono percorsi 15'000 chilometri all'anno. L'importo corrisposto dal ricorrente al suo datore di lavoro è quindi senz'altro vantaggioso ed è anche nettamente inferiore a quello della deduzione fiscale (fr. 0.65 al chilometro). Seguendo le istruzioni per la compilazione del certificato di salario, anche nel caso del ricorrente potrebbe giustificarsi l'imposizione del valore della prestazione corrispondente al vantaggio in questione, in base ad una valutazione individualizzata. Dall'altra parte, però, si dovrebbe anche tener conto del fatto che, nella misura in cui l'utilizzazione privata del veicolo di servizio copre la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro, quest'ultima non è effettivamente del tutto gratuita. Nelle circostanze descritte, la soluzione cui è pervenuta l'autorità fiscale non può essere censurata. Rappresenta indubbiamente una semplificazione, ma trova la sua giustificazione nella difficoltà di procedere ad un calcolo individualizzato sia dell'integrazione di stipendio, da una parte, sia della deduzione delle spese professionali, dall'altra. Fra l'altro, mancano elementi che permettano di procedere ad un calcolo di tale natura: non si conoscono il valore di acquisto effettivo del veicolo utilizzato dal ricorrente, la percorrenza totale (quella cioè eccedente i 15'000 chilometri) e, soprattutto, il costo dei chilometri ulteriori. A quest'ultimo riguardo, in particolare, la Camera aveva chiesto informazioni alla \_\_\_\_\_, nella lettera del 3 marzo 2009, senza tuttavia ottenerne.

### **E. 2.6**

Il certificato di salario rilasciato al ricorrente dal suo datore di lavoro non appare conforme alle indicazioni contenute nelle istruzioni allestite dalla CFS e dall'AFC. Come visto (v. supra , consid. 2.4.), in presenza di un'assunzione, da parte del dipendente, di "una parte considerevole dei costi", il datore di lavoro dovrebbe inserire "nello spazio per le osservazioni, alla cifra 15 del certificato di salario... il testo seguente: 'La quota privata per l'automobile di servizio è da chiarire nella procedura di tassazione'". In nessun modo, dalla lettura dell'attestazione in questione, era possibile sapere che il contribuente aveva a disposizione il veicolo aziendale anche per l'utilizzazione privata nel tempo libero. Si ricorda che, se indicazioni errate o incomplete in un certificato di salario provocano una tassazione inferiore rispetto a quella dovuta, il contribuente ed anche il datore di lavoro sono passibili di sanzioni.

### **E. 2.7**

Alla luce delle spiegazioni offerte ed in particolar modo del tenore del contratto di “autorizzazione uso privato per veicolo di servizio”, i cui effetti decorrono dal 2 aprile 2007, si può tuttavia ammettere la deduzione delle spese di trasporto per i primi tre mesi dell’anno, per un ammontare di fr. 2'002.– (28 km x 2 x 55 giorni x fr. 0.65).

### **E. 3**

A quanto precede si può ancora aggiungere che nel certificato di salario è riscontrabile un’altra incongruenza. Infatti, alla cifra 13.2.3, si menziona un’indennità per spese forfetarie di fr. 1'800.–, accompagnata dall’indicazione “vedi supplemento”. Ora, il supplemento in questione, alla cifra 15, contiene la seguente frase: “Pasti pagati dal datore di lavoro (forfait spese)”. Richiesto di spiegazioni da parte della Camera anche su questo aspetto, il datore di lavoro ha affermato che si tratterebbe di un errore (“utilizzo di un codice di pagamento errato”) e che si tratterebbe in realtà di “un pagamento delle spese forfetarie quindi di una forma di ‘out of pocket’ che riguardano piccole spese generali quali spuntini, piccole spese di rappresentanza (ad es. per offrire il caffè a clienti e a partner d’affari), mance, viaggi in treno, in tram, in bus e in taxi, spese postali, telefonate, lavanderia in albergo, spese bancarie, differenze di cambio ecc.”.

### **E. 4**

Il ricorso è pertanto parzialmente accolto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente in misura parziale. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 10 dicembre 2008 è riformata nel senso che è ammessa una deduzione di fr. 2'002.– per spese di trasporto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880.– sono a carico del ricorrente nella misura di tre quarti (fr. 660.–). 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello Il presidente: Il segretar io :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.