

TI_GERICHTE 80.2009.55 vom 1. Juli 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-07-01, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.55_d20090701

FR: TI_GERICHTE 80.2009.55 du 1 juillet 2009

IT: TI_GERICHTE 80.2009.55 del 1 luglio 2009

Regeste

Deduzioni: spese professionali, alloggio al luogo di lavoro, contribuente proprietario dell'appartamento, valore locativo più spese di gestione

Erwägungen

E. 1.1

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata.

E. 1.2

Per l'art. 227 cpv. 1 prima frase LT, il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notifica, davanti alla Camera di diritto tributario. Un'analogia disposizione è contenuta nella legge federale sull'imposta diretta, che consente al contribuente di impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione, davanti a una commissione di ricorso indipendente dall'autorità fiscale (art. 140 cpv. 1 prima frase LIFD).

E. 1.3

Come esposto in narrativa, la decisione su reclamo è stata intimata dall'Ufficio di tassazione il 24 dicembre 2008, mentre il ricorso è stato interposto dalla contribuente solo il 10 aprile 2009. Secondo la ricorrente, la decisione le sarebbe stata notificata solo il 30 marzo 2009, quando, dando seguito ad uno suo scritto dell'11 marzo 2009, con cui affermava di avere ricevuto i conteggi definitivi dell'imposta ma non la decisione su reclamo, l'Ufficio ha proceduto ad un nuovo invio. In considerazione del fatto che l'intimazione della decisione su reclamo è avvenuta per posta semplice, e che pertanto l'autorità fiscale non è in grado di provare che essa sia avvenuta alla fine di dicembre del 2008, il ricorso deve essere considerato tempestivo. Determinante è infatti la circostanza che, ricevuti i conteggi dell'imposta definitiva, la contribuente si sia rivolta all'Ufficio di tassazione, chiedendo notizie della decisione su reclamo.

E. 2.1

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD sono deducibili a titolo di spese professionali le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (lett. a), come pure le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni (lett. b). Sia per le spese di trasporto, sia per quelle di doppia economia domestica, l'art. 25

cpv. 2 LT delega al Consiglio di Stato il compito di stabilire delle deduzioni complessive. Le stesse sono stabilite dal Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (quello valido per il periodo fiscale 2007 è del 12 dicembre 2006), segnatamente dagli articoli 4 e seguenti del DE per il 2007, che concernono le spese di trasporto, le spese supplementari di doppia economia domestica e le spese di alloggio. Analoghe deduzioni sono previste, per l'imposta federale diretta, dall'Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente, del 10 febbraio 1993 (cfr. articoli 5, 6 e 9) e dalla relativa Appendice, aggiornata di periodo in periodo. Come precisano ulteriormente l'art. 1 dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993 e l'art. 3 DE 2007, le spese professionali deducibili sono quelle necessarie al conseguimento del proprio reddito e in causalità diretta con lo stesso. E contrariamente, non sono quindi deducibili a titolo di spese professionali le spese che eccedono il necessario e che non sono in un nesso di causalità diretta con il conseguimento del relativo reddito.

E. 3.1

Come esposto in narrativa, RI 1 _____ Era tuttavia domiciliata ad _____. In questa sede sono controverse le deduzioni delle spese professionali, a cominciare da quelle per il trasporto settimanale dal luogo di residenza settimanale a _____ (AG) al luogo di lavoro.

E. 3.2

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) per l'uso della bicicletta, di un ciclomotore o di una motoleggera (cilindrata fino a 50 cmc., targa di controllo con fondo giallo): fino a fr. 700.– l'anno; c) per l'uso di una motocicletta o di un'automobile privata: le spese del mezzo pubblico disponibile (art. 4 DE 2007). 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 DE 2007). Anche per l'IFD 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 di 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 (per i periodi 2006 e 2007: fr. 700.– all'anno per la bicicletta e il motorino, fr. 0,40 al km per la motocicletta e fr. 0,65 al km per l'automobile). 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 2 a frase Ordinanza del 10 febbraio 1993).

E. 3.3

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. 3.4

Il riconoscimento della deduzione delle spese causate dall'uso privato del mezzo di trasporto deve dunque costituire l'eccezione e venire ammessa, di regola, unicamente in relazione al tempo di percorrenza quotidiano per recarsi al lavoro. Per il rientro settimanale è invece lecito esigere che il contribuente sopporti qualche "disagio" supplementare e, meglio, anche una sensibile dilatazione del tempo di percorrenza del tragitto da e per il luogo di domicilio, senza considerare che l'uso del mezzo pubblico comporta di regola, sulle lunghe tratte, minor fatica fisica ed è privo di quelle insidie e di quegli imprevisti, che di regola si riscontrano nella circolazione stradale, quali ad es. gli ormai inevitabili ingorghi dovuti a cantieri stradali e autostradali, ai flussi turistici di stagione, alle intemperie e alle prolungate condizioni invernali del fondo stradale. In altre parole, il riconoscimento della deduzione delle spese causate dall'uso privato del mezzo di trasporto, nel caso del pendolare settimanale ("Wochenaufenthalter"), rappresenta l'eccezione (CDT n. 80.96.00193 del 12 novembre 1996 in re A. P.; CDT n. 80.95. 00217 del 21 marzo 1996 in re I. L.R.; CDT n. 80.2004.41 del 19 maggio 2004 in re R. e L. L.-T.).

E. 3.5

Nel caso in esame, non vi sono elementi che impediscano di applicare la citata giurisprudenza anche al presente caso. Curiosamente, però la ricorrente non chiede la deduzione delle spese per spostarsi da (luogo di domicilio) a _____ (luogo di lavoro), bensì solo quelle per la trasferta quotidiana da _____ (_____ a _____. Per quanto la trasferta non sia agevole, è senz'altro possibile spostarsi con il mezzo pubblico dal domicilio al luogo di lavoro, ragione per cui la decisione dell'autorità fiscale merita conferma ed appare anzi generosa, avendo ammesso ben 6'000 franchi per l'abbonamento generale.

E. 3.6

Quanto alla pretesa di ottenere la deduzione delle spese di trasferta da _____ a _____ durante il suo soggiorno settimanale fuori dal Canton Ticino, risulta del tutto ingiustificata. La ricorrente fa già valere una deduzione per le spese di una camera al luogo di lavoro proprio in considerazione del fatto che quest'ultimo è discosto dal luogo di domicilio. Non può allora pretendere di ottenere un'ulteriore deduzione per il fatto che alloggia in una camera situata a ben 41 chilometri di distanza. Anche la giurisprudenza ha già avuto modo di sottolineare che proprio nel caso dei pendolari settimanali si può pretendere che scelgano un luogo di residenza settimanale il più possibile vicino al luogo di lavoro, con la conseguenza che eventuali spese di trasporto ulteriori possono essere dedotte solo se si riferiscono a spostamenti all'interno dello stesso agglomerato (Locher , Kommentar zum DBG, Vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 10 ad art. 26 LIFD, p. 648 e giurisprudenza citata).

E. 4.1

In secondo luogo, è litigiosa la deduzione delle spese per l'alloggio. La ricorrente pretende infatti che sia dedotto il valore locativo dell'appartamento di cui è comproprietaria a _____, mentre l'autorità fiscale ha negato ogni deduzione, in considerazione del fatto che le spese di manutenzione ammesse eccedevano il reddito immobiliare stesso.

E. 4.2

Sono considerate spese supplementari di alloggio quelle causate dal pernottamento al luogo di lavoro quando il contribuente vi soggiorna durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana (cfr. art. 6 cpv. 1 del DE 2007). È ammessa la deduzione dell'affitto usuale di una camera (e non di un appartamento) e, a titolo di spese di trasporto, le spese per il rientro regolare al domicilio fiscale oltre a quelle stabilite dall'articolo 4 per il trasporto dalla propria abitazione al luogo di lavoro (cfr. art. 6 cpv. 2 DE 2007). Analoga normativa è prevista dal diritto federale, segnatamente dall'Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta, del 10 febbraio 1993. L'art. 9 cpv. 3 prevede che per le spese supplementari causate dall'alloggio possono essere dedotte le spese per una camera, conformemente alle pigioni usuali nel luogo di soggiorno.

E. 4.3

Come visto, il principio è che sono deducibili solo le spese per una camera. Un'eccezione è ammessa nel caso in cui, nel luogo ove un contribuente esercita la propria attività lucrativa, la locazione di una sola camera non è possibile oppure il suo costo sarebbe eccessivo (Knüsel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 2001, vol. I, tomo 2a, n. 20 all'art. 26 LIFD, p. 301). Altrimenti, discende già dalla nozione stessa di spesa professionale la conclusione che non vi possono rientrare i costi di abitazione in quanto tali ma solo le spese per l'alloggio che sono direttamente dipendenti dall'esercizio dell'attività lucrativa. A tal fine è di solito sufficiente una camera. Se non vi fosse tale limitazione, vi sarebbe la possibilità che un contribuente deduca a titolo di spesa professionale i costi di un'abitazione più cara al luogo di lavoro e mantenga invece una semplice camera al luogo di domicilio fiscale, con la conseguenza che il contribuente potrebbe dedurre veri e propri costi di mantenimento, fra i quali rientrano anche quelli di abitazione. Dal divieto di dedurre costi di mantenimento dal reddito imponibile (art. 33 lett. a LT, art. 34 lett. a LIFD) discende cioè la legittimità della limitazione nella misura delle spese di alloggio deducibili a quelle di una camera (sentenza del 20 luglio 1987 del Tribunale amministrativo di Obvaldo, in StE 1987 B 22.3 n. 22, consid. 3).

E. 4.4

In una recente sentenza, il Tribunale federale si è occupato del caso di un contribuente che alloggiava durante la settimana lavorativa in un appartamento di 3½ locali nella città in cui lavorava e per il quale pagava ai proprietari, suoi nonni, una pigione di fr. 850.– al mese. Il Tribunale cantonale amministrativo aveva ridotto la deduzione ad un importo di fr. 348.40 al mese, argomentando che il canone di locazione convenuto era di favore e che quindi si doveva partire dalla pigione usuale per il luogo, che nel caso di un appartamento di tre locali ammontava a fr. 1'045.–. Il Tribunale federale ha respinto il ricorso del contribuente, mettendo tuttavia in discussione la motivazione della Corte cantonale. Partendo dalla preoccupazione di quest'ultima di non basarsi su una pigione di favore, ha messo l'accento sulla seguente precisazione: si deve sì evitare che dei costi di mantenimento personale vengano dedotti dal reddito imponibile qualificandoli "costi per il conseguimento del reddito, ma non deve essere possibile riconoscere fiscalmente costi teorici ("Soll-Kosten") al posto di costi effettivi ("Ist-Kosten"). Infatti, possono essere considerate costi per il conseguimento del reddito – a parte il caso degli importi forfetari – solo spese effettivamente sopportate, mentre non possono essere dedotti costi assunti dal datore di

lavoro o da un terzo (art. 1 cpv. 2 dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta; RS 641.118.1). Nel caso in esame, il Tribunale federale ha ritenuto che la deduzione concessa al ricorrente per una camera con possibilità di cucinare fosse palesemente adeguata, per il fatto che l'importo riconosciuto di fr. 348.40 ammontava a più di un terzo della pigione pagata per l'appartamento di 3 locali e mezzo (cfr. sentenza del Tribunale federale del 22 aprile 2009 n. 2C_14/2009 consid. 2.2).

E. 4.5

Nel caso della ricorrente, l'autorità di tassazione ha considerato che il costo effettivo dell'alloggio a _____ ammontasse a zero franchi, per il fatto che i costi di gestione e di manutenzione sostenuti eccedevano il valore locativo. In realtà, seguendo il ragionamento del Tribunale federale, nella recente sentenza appena evocata, è discutibile che il costo effettivo, sostenuto da chi alloggia nella casa di cui è proprietario, sia costituito dalla differenza fra il valore locativo ed i costi di manutenzione deducibili. Per analogia, si può ricordare che per l'uso di una camera privata per scopi professionali, pure ammessa come spesa professionale del lavoratore dipendente, secondo la circolare n. 26 del 22 settembre 1995 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, si considerano le spese per l'affitto, il riscaldamento, l'illuminazione e la pulizia (cfr. circolare cit., par. 4). Nel caso in cui il contribuente sia proprietario della casa in cui abita, al posto della pigione si considera il valore locativo (Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea, 2001, n. 39 ad art. 26 LIFD, p. 658). Dal punto di vista economico, dunque, il costo effettivo sopportato dal proprietario che alloggia nel proprio appartamento è rappresentato dalla somma del valore locativo di una camera con uso cucina e delle relative spese di gestione.

E. 4.6

Ora, la contribuente risulta essere comproprietaria per un mezzo di una casa a _____, il cui valore di stima ufficiale ammonta a fr. 210'900.– ed il cui valore locativo è stato stabilito dall'autorità fiscale _____ in fr. 8'806.–. Del numero di locali che compongono l'appartamento non si trova alcuna indicazione nella documentazione a disposizione. In queste circostanze, si giustifica l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'Ufficio circondariale di tassazione per una nuova decisione, dopo avere ottenuto dalla contribuente indicazioni precise in merito al numero di locali di cui si compone la casa. All'importo così stabilito, andranno ancora aggiunte le spese di gestione (riscaldamento, illuminazione e pulizia), che potranno anche essere valutate.

E. 4.7

Poiché l'Ufficio di tassazione ha sollevato la questione delle spese di manutenzione, è il caso di interrogarsi sulla loro deducibilità. Oltre ai premi assicurativi (fr. 441.–), l'autorità fiscale ha ammesso in deduzione l'importo di fr. 5'000.– per diversi interventi di manutenzione documentati solo da una fattura di _____. Ora, in primo luogo, la fattura in questione è estremamente generica e non permette di verificare il carattere dei costi, se cioè si tratti effettivamente di costi di manutenzione in senso stretto e non anche di spese di miglioria o di mantenimento personale, come tali non deducibili. È il caso per esempio dei "Reinigungsarbeiten". Per quanto concerne poi il rinnovo della cucina, dovrebbero esserci delle fatture per l'acquisto del relativo materiale (arredamento e

elettrodomestici). A prescindere dalla natura dei singoli interventi, si dovrebbe poi verificare per quale ragione l'intera spesa sia stata sopportata dalla ricorrente, che come detto è comproprietaria per un mezzo dell'appartamento in discussione. Questo aspetto merita un approfondimento anche per un'altra ragione. Nel precedente periodo fiscale, la ricorrente aveva fatto valere una deduzione per "oneri permanenti" di ben 12'000 franchi, sostenendo di versare un contributo di mantenimento allo stesso _____, in quanto si trattava di un amico in difficoltà economica.

E. 5.1

Infine, la ricorrente chiede che per il vitto la deduzione sia elevata di cento franchi, da fr. 1'500.- a fr. 1'600.-.

E. 5.2

Secondo l'art. 5 cpv. 1 del Decreto esecutivo del 12 dicembre 2006 concernente l'imposizione delle persone fisiche valevole per il periodo fiscale 2007, sono considerate spese supplementari per doppia economia domestica quelle causate al contribuente quando non può consumare un pasto principale al proprio domicilio. La relativa deduzione è ammessa se il luogo di lavoro è a notevole distanza da quello di domicilio oppure quando, per le condizioni imposte dall'attività professionale, la pausa per i pasti è tale da non permettere al contribuente di rientrare a domicilio. Se i pasti sono in parte o totalmente consumati nella mensa del datore di lavoro oppure se quest'ultimo versa un contributo per ridurre il prezzo, le deduzioni previste dal capoverso 2 sono ammesse solo nella misura della metà (fr. 7.50 il giorno o fr. 1'600.-- l'anno, rispettivamente fr. 22.50 il giorno o fr. 4'800.-- l'anno). Se la riduzione di prezzo è tale che il contribuente non ha palesemente più alcuna spesa supplementare, non è ammessa alcuna deduzione per quel pasto (art. 5 cpv. 3 Decreto esecutivo cit.).

E. 5.3

Anche per l'IFD sono deducibili le spese supplementari per pasti quando il contribuente non può prendere il pasto principale a casa propria poiché il luogo di domicilio e quello di lavoro si trovano a notevole distanza o perché la pausa per il pasto è troppo breve, oppure in caso di lavoro a turni o notturno a orario continuo (art. 6 cpv. 1 Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente del 10 febbraio 1993). Se per ridurre il prezzo il datore di lavoro fornisce facilitazioni che non sono contributi in contanti (distribuzione di buoni) o se il pasto è preso in una mensa, in un ristorante del personale o in un ristorante del datore di lavoro è concessa soltanto la metà della deduzione (art. 6 cpv. 2 Ordinanza cit.). Nessuna deduzione è ammessa, data la mancanza di spese supplementari, quando la valutazione delle prestazioni in natura operata dal datore di lavoro è inferiore alle aliquote fissate dall'autorità fiscale o quando il contribuente può ristorarsi ad un prezzo inferiore a dette aliquote (art. 6 cpv. 3 Ordinanza cit.).

E. 5.4

Correttamente, la ricorrente ha rinunciato a far valere le spese per il secondo pasto fuori casa. Infatti, la prassi è di escludere la detrazione per due pasti, quando un contribuente dispone sul luogo di lavoro di una camera con cucina (Locher, Kommentar zum DGB - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basilea 2001, art. 26 LIFD, n. 22, p. 652 e giurisprudenza citata; cfr. inoltre la sentenza del Tribunale federale del 22 aprile 2009 n. 2C_14/2009 consid. 2.1). Per quanto riguarda il pasto di mezzogiorno, nella decisione su

reclamo l'autorità fiscale ha rilevato che la contribuente beneficia di una riduzione del prezzo, come risulta dal certificato di salario. In tal caso, si giustifica la riduzione della deduzione alla metà della deduzione piena, che nel periodo fiscale in questione ammonta a fr. 3'200.-. Su questo punto, il ricorso deve pertanto essere accolto.

E. 6

Il ricorso è quindi parzialmente respinto (per le spese di trasporto) e parzialmente accolto (per le spese di vitto); per quanto concerne le spese di alloggio e le spese di manutenzione immobiliare, la decisione è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione. In questa situazione, la tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente in misura proporzionale alla sua soccombenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Per quanto concerne le spese di trasporto, il ricorso è respinto . 1.2. Per quanto concerne le spese di vitto, il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 24 dicembre 2008 è riformata nel senso che la deduzione delle spese supplementari per vitto è elevata a fr. 1'600.-. 1.3. Per quanto concerne le spese di alloggio e le spese di manutenzione immobiliare, la decisione su reclamo del 24 dicembre 2008 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione, dopo gli accertamenti indicati. 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 della ricorrente nella misura di un mezzo (fr. 440.-). 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: II segretario :

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