

## **TI\_GERICHTE 80.2011.113 vom 21. Juli 2011**

TI Tribunale d'appello, 2011-07-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2011.113](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.113)

FR: TI\_GERICHTE 80.2011.113 du 21 juillet 2011

IT: TI\_GERICHTE 80.2011.113 del 21 luglio 2011

### **Regeste**

Reddito della sostanza immobiliare: usufrutto su una casa a favore della vedova, parte della casa abitata gratuitamente dal figlio, comodato

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Secondo gli art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD, di identico tenore, è segnatamente imponibile quale reddito della sostanza immobiliare 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 (lett. b). Per la sola imposta cantonale, la sostanza gravata da usufrutto è computata all'usufruttuario (art. 40 cpv. 2 LT).

#### **E. 1.2**

L'usufrutto è un diritto reale limitato e, più precisamente, una servitù personale per sua natura incedibile e intrasmissibile agli eredi; solo il relativo esercizio è trasferibile, purché non abbia un carattere strettamente personale (art. 758 CC). Oltre al diritto di percepire frutti e redditi (diritto di godimento o di fruizione), l'usufruttuario ha pure il diritto al possesso, all'uso ed alla gestione della cosa gravata dall'usufrutto (cfr. Farine Fabbro, L'usufruit immobilier, tesi Friburgo 2000, p. 134 ss.; Steinauer, Les droits réels, volume III, Berna 2003, n. 2428 ss., p. 49 ss.). Economicamente, si trova così in una posizione molto prossima a quella del proprietario stesso. Di principio, l'usufruttuario ha diritto di disporre del fondo per tutti quegli interventi che appaiono necessari per assicurarne il possesso, l'uso ed il godimento (art. 755 e 769 cpv. 2 CC). Non ha invece la possibilità di alienare il bene, ma ha pur sempre il diritto di rinunciare al diritto reale limitato conformemente alla legge (art. 748 CC).

#### **E. 1.3**

Per essere validamente costituita ed avere effetti giuridicamente riconosciuti, una servitù personale di usufrutto deve essere iscritta a registro fondiario (art. 731 cpv. 1 e 746 cpv. 1 CC). Nel caso concreto, tale necessaria formalità non è stata palesemente ossequiata. È però altresì pacifico che \_\_\_\_\_ occupa da sempre l'abitazione di \_\_\_\_\_ e, per stessa ammissione del ricorrente e del suo curatore, beneficia di un diritto di usufrutto su tutto l'immobile, così come stabilito nelle disposizioni di ultima volontà del defunto marito (cfr. testamento olografo del 24 marzo 1972).

#### **E. 1.4**

Secondo l'art. 473 cpv. 1 CC, mediante disposizione a causa di morte, il disponente può lasciare al coniuge superstite, in concorso con i discendenti comuni, l'usufrutto di tutta la porzione che competerebbe a questi. La dottrina è pressoché unanime nell'affermare che

tale usufrutto costituisce un legato e il beneficiario non acquisisce immediatamente il possesso e il godimento già al momento dell'apertura della successione, ma possiede solo una pretesa a titolo obbligatorio ( *obligatorischer Anspruch* ) nei confronti degli eredi ( Wildisen , *Das Erbrecht des überlebenden Ehegatte*, tesi Friburgo 1997, p. 138). Per consentire al coniuge superstite di mantenere il medesimo tenore di vita e soprattutto per controbilanciare l'abolizione dell'usufrutto legale, l'attuale art. 612a CC prevede, quale norma legale di divisione, che al coniuge superstite venga attribuita la proprietà dell'abitazione coniugale e delle suppellettili domestiche, imputandole sulla sua quota. Ove le circostanze lo giustificano, invece della proprietà può essere attribuito ad istanza del coniuge superstite o di un erede legittimo, anche semplicemente un diritto di usufrutto o di abitazione. Fino al 31 dicembre 1987, esisteva tuttavia ancora l'istituto dell'usufrutto legale del coniuge superstite. Il vecchio art. 462 CC lasciava infatti a quest'ultimo la facoltà di optare, in alternativa, fra l'usufrutto sulla metà dei beni relitti e un quarto in proprietà. Trattandosi dell'usufrutto del vecchio art. 473 CC, secondo alcuni autori il coniuge superstite acquisiva un diritto reale sull'intera successione dal momento della sua apertura, in analogia con il previgente art. 561 cpv. 2 CC. Per altri, invece, l'acquisizione di tale usufrutto avveniva a titolo di legato, dovendosi applicare esclusivamente le regole sui lasciti ( Piotet , *Les usufruits du con-joint survivant en droit successoral suisse*, Berna 1970, p. 181). Sia come sia, in una vecchia sentenza del 27 febbraio 1979, il Tribunale federale ha chiaramente affermato che anche l'usufrutto del previgente art. 473 CC rappresentava un usufrutto legale gravante l'intera successione (DTF 105 III 59).

### **E. 1.5**

Tornando al caso in esame, il padre del ricorrente è morto nel lontano 1978. Non possono quindi esserci dubbi sul fatto che \_\_\_\_\_ sia a tutti gli effetti al beneficio di un diritto di usufrutto sull'abitazione di \_\_\_\_\_, sebbene a carico del mapp. \_\_\_\_\_ non sia ancora stata iscritta alcuna servitù personale. Del resto, in ambito fiscale, la nozione di usufrutto va interpretata economicamente, nel senso cioè di un godimento e non nel ristretto senso civilistico del termine, come parrebbe invece suggerire la lettera degli art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD, che è frutto di una infelice traduzione restrittiva del testo francese e di quello tedesco, che, come rilevato dal Tribunale federale, usano la nozione di “ *Nutzungsrecht für Eigengebrauch* ” e non di “ *Nutzniessung* ”, di “ *droit de jouissance* ” e non di “ *usufruit* ” (cfr. RF 2002 p. 322 = StE 2002 B 25.3 n. 28). A giusta ragione, dunque, l'autorità di tassazione ha sempre imposto il reddito e la sostanza immobiliare di \_\_\_\_\_ integralmente nella partita fiscale della madre \_\_\_\_\_. Per questa stessa ragione, non si giustifica d'altra parte l'attuale suddivisione delle quote di partecipazione, peraltro decisa unilateralmente dal curatore \_\_\_\_\_, tra il ricorrente (35%) e sua madre (65%).

### **E. 2.1**

Secondo gli art. 9 cpv. 1 LT e 10 cpv. 1 LIFD, di uguale tenore, le comunioni ereditarie non soggiacciono all'imposizione come tali. Il loro reddito e la loro sostanza sono aggiunti agli elementi imponibili dei singoli soci o eredi. Salva designazione esplicita di un rappresentante comune, ogni erede mantiene pertanto la facoltà di salvaguardare autonomamente i propri diritti (rispettivamente adempiere i propri obblighi), a prescindere dalle scelte degli altri eredi. È quindi indubbio che il curatore \_\_\_\_\_ non avesse nessun titolo per stravolgere unilateralmente la ripartizione delle quote di partecipazione della comunione ereditaria. Poco importa approfondire se il ricorrente abbia effettivamente

ricavato un appartamento al piano terreno con accesso, cucina e servizi indipendenti dal resto dell'abitazione, come sostenuto dall'autorità di tassazione, oppure se viva con la madre, così da poterle stare vicino, assisterla nei momenti di bisogno e nel contempo dividere le spese accessorie (riscaldamento, elettricità, ecc.). In ogni caso, quest'ultima beneficia di una servitù personale di usufrutto su tutto l'immobile di \_\_\_\_\_ e in forza di tale diritto deve pagare le imposte sulla sostanza e sul relativo reddito.

### **E. 2.2**

Come già ammesso dal Tribunale federale, si deve parlare di uso proprio ai sensi degli art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD non solo quando il proprietario di una casa la occupa personalmente, ma anche quando ne concede l'uso gratuito a una terza persona, senza chiedergli un corrispettivo ( decisione TF n. 2A.508/2001 del 26 giugno 2002, in: StR 2002 p. 564; cfr. anche Merlino , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 86 ad art. 21 LIFD, p. 370). In questi casi, tra le parti sorge, per atti concludenti e in forma tacita, un contratto di comodato ai sensi dell'art. 305 CO, che fiscalmente ha il carattere di una donazione. Il proprietario deve quindi lasciarsi imputare il valore locativo dell'immobile, mentre la terza persona soggiace all'imposta di donazione, sempreché non ricada in una fattispecie di esenzione soggettiva prevista dall'art. 154 lett. f LT.

### **E. 2.3**

Lo stesso discorso deve essere esteso, per analogia, anche nei confronti di un usufruttuario che concede al nudo proprietario l'esercizio (almeno parziale) del suo diritto senza chiedergli una controprestazione per tale uso, come nella fattispecie sotto esame. In effetti, la madre ha sempre tollerato la permanenza del ricorrente nella casa di \_\_\_\_\_, manifestando in tal modo la sua intenzione di lasciargli la disponibilità a titolo gratuito (di una parte) dell'immobile. Da parte sua, il ricorrente ha accettato tale disponibilità per atti concludenti, impegnandosi unicamente a saldare le spese (tipicamente accessorie) di riscaldamento e a curare il giardino. Esclusa l'esistenza di un contratto di locazione, si può quindi pacificamente ritenere che le parti abbiano concluso un contratto di comodato per atti concludenti, la madre avendo lasciato gratuitamente l'uso della casa al proprio figlio, che l'ha occupata. Ora, se l'uso per il quale la cosa fu concessa non è determinato, né quanto al tempo né quanto allo scopo, il comodante può chiederne la restituzione a suo gradimento, giusta l'art. 310 CO. Non è quindi necessario che il comodante giustifichi il proprio bisogno per chiedere la restituzione della cosa, rispettivamente per chiedere un'adeguata pigione mensile. Al comodato di abitazioni, infatti, non sono applicabili per analogia le norme sul contratto di locazione ( Schärer/Maurenbrecher , Basler Kommentar, vol. I, 3 a ediz., n. 2 ad art. 310). Si tratta tuttavia di questioni prettamente civili, che esulano dalle competenze di questa Camera. Ai fini della presente procedura è sufficiente ribadire che l'intero reddito e l'intera sostanza di \_\_\_\_\_ devono essere integralmente imposte nella partita fiscale dell'usufruttuaria, mentre al ricorrente non può essere imputata alcuna imposta di donazione, trattandosi di un discendente in linea diretta.

### **E. 3.1**

Una seconda censura concerne la deduzione delle spese professionali di trasporto con l'automobile privata. Il ricorrente chiede che gli vengano riconosciuti 337 giorni di attività, ponendo l'accento sulle costanti cure che necessita l'allevamento di bachi da seta nel laboratorio scolastico. L'autorità di tassazione ribadisce invece di essere già stata generosa

nel calcolare la citata deduzione in fr. 2'300.–, corrispondente a 220 giorni di attività, dal momento che per prassi ai docenti vengono normalmente riconosciuti solo 185 giorni di attività.

### **E. 3.2**

Sia secondo l'art. 25 cpv. 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. 3.3**

Secondo l'art. 4 cpv. 1 del Decreto esecutivo del 23 dicembre 2008 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2009, 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 70 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. 3.4**

Nella decisione impugnata, come visto, l'Ufficio di tassazione non ha negato l'oggettiva esigenza dell'uso privato del mezzo di trasporto, riconoscendo in deduzione l'importo di fr. 2'300. – per le trasferte giornaliere dal domicilio di \_\_\_\_\_ alle sedi scolastiche di \_\_\_\_\_ (anno scolastico 2008/2009) e \_\_\_\_\_ (anno scolastico 2009/2010). In discussione è unicamente il calcolo di tali spese. Mentre l'autorità considera 220 giorni all'anno, il ricorrente si riferisce a ben 337 giorni all'anno, sulla base del seguente calcolo:

36 settimane scolastiche a 5 gg/s	180 riunione plenaria	
entrata	1 Riunione consigli classe	
1 Consigli classe sabato	1 Riunioni con le	
famiglie	4 Allevamento baco da seta (22	
gg)	22 Allevamento baco da seta (3 volte il sabato e 3 la domenica per	
un mese)	24 1 volta nelle 32 domeniche scolastiche	32 2 volte extra

**E. 3.5**

La durata media annua del lavoro, quantificata dall'autorità di tassazione su 220 giornate, è già alquanto generosa, ritenuto che per prassi ai docenti vengono normalmente riconosciuti solo 185 giorni di attività. Essa costituisce una ragionevole media, che evita di verificare di volta in volta le giornate di lavoro effettivamente svolte dal contribuente, dedotte non soltanto le vacanze e i giorni festivi, ma anche ogni altra assenza per qualsivoglia motivo. Non si può certamente escludere che questa, come ogni altra semplificazione, comporti, in singoli casi, un leggero svantaggio per un contribuente ed un lieve vantaggio per un altro. Si tratta tuttavia di conseguenze inevitabili, legate alla natura stessa di una semplificazione. Certo, tale schematizzazione non è irrefragabile. Secondo un consolidato principio, spetta però al contribuente provare quegli elementi che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Nel caso in esame, per contro, il ricorrente si è limitato a elencare tutta una serie di trasferte infrasettimanali, senza tentare di giustificarle né tanto meno di documentarle. A tale proposito, emblematiche sono le asserite trasferte durante le domeniche scolastiche (32 giorni), le cosiddette trasferte "extra" per materiale (72 giorni) e le trasferte supplementari durante l'allevamento del baco da seta (22 giorni).

**E. 3.6**

In simili circostanze, a questa Camera non resta che confermare la decisione dell'autorità di tassazione che, già lo si è detto, si è dimostrata alquanto generosa, riconoscendo al ricorrente ben 220 giorni di attività, oltre alla deduzione massima di fr. 700.– per l'utilizzo della bicicletta.

**E. 4**

Alla luce di tutte le argomentazioni che seguono, il ricorso è parzialmente accolto. Da una parte deve essere stralciato l'importo di fr. 4'603.– aggiunto dall'autorità di tassazione a titolo di valore locativo dell'abitazione di \_\_\_\_\_; dall'altra deve invece essere confermato l'importo di fr. 2'300.– riconosciuto in deduzione a titolo di spese di trasferta con l'automobile privata. Visto l'esito del gravame, tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico del ricorrente solo parzialmente. 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 20 luglio 2011 è riformata nel senso che viene stralciato l'importo di fr. 4'603.– aggiunto dall'autorità di tassazione a titolo di valore locativo dell'abitazione di \_\_\_\_\_. 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 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: \_\_\_\_\_ Il segretario: