

# TI\_GERICHTE 80.2018.20 vom 29. Dezember 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-12-29, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2018.20](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.20)

FR: TI\_GERICHTE 80.2018.20 du 29 décembre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2018.20 del 29 dicembre 2017

## Erwägungen

### E. 1

dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993). Lo stesso vale in caso di uso di un veicolo privato (art. 5 cpv. 2 dell'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 (nel 2010: fr. 700. all'anno per la bicicletta e il motorino, fr. 0,40 al km per la motocicletta e fr. 0,70 al km per l'automobile).  
5.4.2.

La questione di sapere se accordare la deduzione per l'uso dell'automobile o quella per l'uso dei mezzi pubblici va in definitiva 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.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le spese di trasporto con un veicolo privato sono considerate necessarie per l'acquisizione del reddito solo se non si può ragionevolmente pretendere dal contribuente che si serva di un mezzo pubblico. Ciò si verifica in particolare se l'interessato è infermo o cagionevole, se la fermata del mezzo pubblico è molto distante dal domicilio o dal luogo di lavoro oppure se l'attività lucrativa inizia o termina ad orari incompatibili con l'orario dei mezzi di trasporto pubblici o ancora se il contribuente dipende da un veicolo per l'esercizio della professione (cfr. p. es. le sentenze TF n. 2C\_477/2009 dell'8 gennaio 2010, consid. 3.3.; n.2C\_807/2011 del 9 luglio 2012, consid.2.3.1 e giurisprudenza citata). A queste condizioni, l'uso del mezzo privato appare necessario e i relativi costi sono pertanto deducibili. Se, per contro, non sono adempiuti tali criteri, i costi che eccedono quelli per l'uso del mezzo pubblico costituiscono spese per il mantenimento personale, non deducibili (Koller, Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer, in: ASA 80 p. 761 ss., in particolare p. 782 s., con riferimento alla sentenza del Tribunale federale n. 2P.254/2002 del 12 maggio 2003, consid. 4.2).

- municipio di \_\_\_\_\_.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

### E. 1.1

Nel caso che qui ci occupa, impugnate sono le decisioni su reclamo IC/IFD 2011, emesse il 29.12.2017, nonché la decisione su reclamo IFD 2010, sempre datata 29.12.2017. La decisione riguardante l'IC 2010 è invece stata notificata il 23.11.2011 ed è cresciuta in giudicato. Il ricorrente ha pagato i relativi conguagli in data 31.12.2011.

## **E. 1.2**

Per il periodo fiscale 2010, si rileva che la decisione di tassazione per l'IFD è stata emessa il 2.11.2016. Contro la stessa è stato presentato reclamo. La decisione IC è stata emessa il 23.11.2011, ossia 5 anni prima. Si tratta a titolo preliminare, ancorché non sollevato direttamente dal ricorrente, di verificare se è subentrata la prescrizione del diritto di tassare per l'IFD 2010.

## **E. 1.3**

Secondo l'art. 120 cpv. 1 LIFD, il diritto di tassare si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale. Un nuovo termine di prescrizione decorre con: a) ogni atto ufficiale inteso all'accertamento o alla riscossione del credito fiscale, comunicato al contribuente o al corresponsabile dell'imposta; b) ogni riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta; c) la presentazione di una domanda di condono; d) il promovimento di un'azione penale per sottrazione consumata d'imposta o per delitto fiscale (art. 120 cpv. 3 LIFD). Il diritto di tassare si prescrive, in ogni caso, in quindici anni dalla fine del periodo fiscale (art. 120 cpv. 4 LIFD).

### **E. 1.4.1**

Ora, nel caso che qui ci occupa, RI 1, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono stati oggetto di verifica fiscale da parte dell'Ispettorato fiscale. In particolare, per quel che concerne le società citate, la verifica fiscale si è estesa dal 2008 al 2014. Nel mandato affidato all'Ispettorato fiscale il 15.1.2015 – concernente RI 1 - è stata espressamente chiesta la valutazione delle “ (...) eventuali problematiche fiscali che potrebbero intercorrere tra la persona fisica e le società \_\_\_\_\_ e la \_\_\_\_\_, di cui è azionista ”. L'ispezione è stata eseguita nel mese di marzo del 2016, in presenza di RI 1.

### **E. 1.4.2**

La dichiarazione fiscale IC/IFD 2010 è stata consegnata all'autorità fiscale il 5.10.2011. Un termine di

## **E. 5**

anni è quindi iniziato a decorrere da tale data (in merito cfr. sentenza TF n. 2C\_884/2018 del 30.1.2019, in RF 74/2019 p. 314 e sentenza CDT inc. 80.2017.305 del 29.5.2019). Gli accertamenti fiscali che hanno riguardato i rapporti tra le società e RI 1 – i quali hanno pure comportato delle ispezioni avvenute nel mese di marzo del 2016 - dei quali era a conoscenza il qui ricorrente, sono pure validi atti interruttivi della prescrizione (in merito si veda pure la corrispondenza e-mail tra il contribuente e l'UT, cfr. ad esempio e-mail del 25.1.2017 in cui si ricorda dell'ispezione avvenuta nel marzo 2016). Motivo per cui, al momento in cui è stata emanata la decisione IFD 2010 (ossia il 2.11.2016), non era ancora decorso il termine di prescrizione del diritto di tassare. Per questa ragione, in relazione al periodo fiscale 2010, verranno analizzate le censure del ricorrente limitatamente all'IFD. 2. 2.1. Nel proprio gravame, il ricorrente censura, per i periodi fiscali 2010 e 2011 il valore locativo e affitti, in relazione agli immobili ubicati in \_\_\_\_\_ e in \_\_\_\_\_. Per il solo periodo fiscale 2011, egli contesta l'aggiunta ai redditi dei vantaggi discendenti dall'uso privato del veicolo aziendale \_\_\_\_\_, come anche la mancata deduzione dei costi di trasporto dal luogo di domicilio al lavoro. 2.2. 2.2.1. Nelle dichiarazioni fiscali 2010 e 2011 RI 1 indicava, al Modulo 7 di essere proprietario, oltre ad immobili in Svizzera, di un immobile in \_\_\_\_\_, a \_\_\_\_\_ (in ragione di ½ lui ed ½ la moglie). Il valore di

stima ufficiale era pari a fr. 42'000.- mentre che il contribuente quantificava il valore locativo in fr. 1'943.-. Sempre in relazione agli immobili ubicati all'estero, il ricorrente possedeva pure un immobile in \_\_\_\_\_, nel Comune di \_\_\_\_\_, dal valore di stima di fr. 208'000.- e dal valore locativo di fr. 1'457.- (secondo i dati da lui forniti). 2.2.2. In merito ai valori indicati nei moduli fiscali, con scritto 19.1.2017, l'autorità fiscale segnalava al contribuente come agli atti non vi fosse alcun giustificativo comprovante i dati dichiarati. Con tale scritto veniva espressamente indicato al contribuente che servivano, per poter determinare l'esito del reclamo le “ (...) attestazioni catastali (visure o altro) per gli immobili esteri con indicazione del genere e composizione e dei valori e/o copie degli allegati di compravendita; Copia delle decisioni fiscali estere inerenti l'imposizione degli elementi di reddito e sostanza immobiliare ”. La documentazione avrebbe dovuto essere trasmessa entro l'8.2.2017. Inoltre RI 1 veniva avvertito che, nel caso di inosservanza nel trasmettere quanto richiesto, l'UT avrebbe emanato le decisioni riconsiderando, a sfavore del contribuente, i valori di reddito immobiliare. L'autorità citava a tal proposito l'art. 135 LIFD. L'autorità comunicava anticipatamente che, sulla base di quanto già all'incanto, il valore di reddito degli immobili esteri avrebbe dovuto essere fissato per prudenziale apprezzamento. Per l'immobile di \_\_\_\_\_ il valore locativo veniva stabilito in fr. 6'000.-, mentre che, per quello di \_\_\_\_\_, in fr. 10'000.-. Si aggiungeva inoltre: “ (...) ammettendo per essi spese d'immobili forfettarie, la deduzione per spese d'amministrazione titoli considerati i costi per bollo e tenuta conti come da attestati prodotti per CHF 679.- “. 2.2.3. Tramite e-mail del 25.1.2017, RI 1, in risposta alla richiesta di documentazione relativa al valore degli immobili siti all'estero, specificava quanto segue: “ I valori ai fini della sostanza e del reddito degli immobili esteri sono stati oggetto già di due distinti reclami (uno all'ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ l'altro al vostro ufficio di tassazione) a cui sono seguiti distinti accordi che, francamente non intendo negoziare. In particolare ricordo che con il vostro ufficio è stato redatto apposito verbale sottoscritto da entrambe in cui mi riservo di fornirvi copia al mio rientro ”. 2.3. 2.3.1. Ora, nel ricorso in esame, RI 1 lamenta che, in seguito al suo reclamo, il valore locativo sia addirittura stato modificato – a torto - al rialzo per entrambi i periodi fiscali dedotti in giudizio. Produce poi il verbale, di cui si aveva annunciato l'esistenza nella e-mail del 25.1.2017, sottoscritto con l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ l'8.5.2008, proprio in relazione agli immobili ubicati in \_\_\_\_\_ e in \_\_\_\_\_. Allega al ricorso pure della documentazione fiscale proveniente da questi Paesi, a conferma dell'errato giudizio dell'UT. 2.3.2. A livello procedurale, l'autorità di tassazione ha diritto ex lege di modificare le precedenti decisioni di tassazione a svantaggio del contribuente. In effetti, il ricorrente misconosce il tenore degli art. 135 cpv. 1 LIFD prevede infatti che: “ L'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo ”. Di identico tenore l'art. 208 cpv. 1 LT. Ora, nel caso che qui ci occupa, l'UT ha informato il contribuente prima di procedere alla modifica – a suo svantaggio – del valore locativo degli immobili all'estero, motivo per cui l'autorità resistente era perfettamente legittimata ad adottare una decisione peggiorativa. Si tratta ora di verificare se il metodo di determinazione del valore locativo di questi due immobili all'estero è legittimo. 2.4. Le persone fisiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera (art. 3 cpv. 1 LIFD; per l'imposta cantonale, art. 2 cpv. 1 LT). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli

stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero (art. 6 cpv. 1 LIFD; per l'imposta cantonale, cfr. art. 5 cpv. 1 LT). In quanto elemento imponibile in Svizzera (art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD e art. 20 cpv. 1 lett. b LT), il valore locativo del fondo viene tuttavia preso in considerazione per la determinazione dell'aliquota dei contribuenti, sia per l'IFD sia per l'IC (esenzione con riserva di progressività; art. 7 cpv. 1 LIFD; decisione TF 2C\_829/2016 e 2C\_830/2016 del 10 maggio 2017, consid. 5.1 e riferimenti; per l'imposta cantonale, art. 6 cpv. 1 LT). Per l'imposta cantonale, inoltre, il valore dell'immobile all'estero viene considerato per la determinazione dell'aliquota che serve per calcolare l'imposta sulla sostanza. Secondo l'art. 42 cpv. 1 LT, gli immobili e i loro accessori sono imposti per il valore di stima ufficiale. La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41), prevede al suo articolo 6 paragrafo 1, che i redditi derivanti da beni immobili sono imponibili nello Stato contraente in cui detti beni sono situati. Giusta l'art. 24 cifra 3 della medesima Convenzione, se un residente della Svizzera percepisce redditi o possiede un patrimonio che, conformemente alle disposizioni della Convenzione, sono imponibili in Italia, la Svizzera esenta da imposta detti redditi o detto patrimonio salve le disposizioni del paragrafo 4, ma può, per determinare l'imposta afferente al rimanente reddito o al rimanente patrimonio di questo residente, applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intero patrimonio senza tener conto dell'esenzione. La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (RS 0.672.934.91) prevede al suo articolo

### **E. 5.1**

Sempre per quanto attiene al periodo fiscale 2011, RI 1 chiede in deduzione le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro. In particolare, dallo scritto 19.1.2017, con cui l'autorità resistente chiedeva al contribuente di voler completare la documentazione agli incarti fiscali, si può leggere, che l'UT riconfermava il diniego di tale deduzione dei costi di trasporto “ (...) considerato l'uso di veicoli aziendali e la non presa a carico di costi per il tragitto domicilio luogo di lavoro per almeno CHF 0.70 km ”.

### **E. 5.2**

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD, nella versione in vigore fino al 31.12.2015, 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.

### **E. 5.3**

Le stesse sono precisate dal decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (quello valido per il periodo fiscale 2011 qui in esame è del 21 dicembre 2010), segnatamente dagli articoli 3 e seguenti, 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. 3 del decreto esecutivo cantonale e l'art. 1 dell'Ordinanza del

10 febbraio 1993, le spese professionali deducibili sono, più in generale, quelle necessarie al conseguimento del proprio reddito e in rapporto di causalità diretta con quest'ultimo. E contrario, 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. 5.4.1**

Secondo l'art. 4 del decreto esecutivo citato, sono considerate spese di trasporto quelle causate al contribuente per trasferirsi dal luogo di domicilio a quello in cui lavora. Le relative deduzioni sono così stabilite: a) per l'uso di mezzi di trasporto pubblici: la spesa effettiva; b) [...] c) per l'uso di una motocicletta con targa di controllo su fondo bianco 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 con targa di controllo su fondo bianco e 70 cts. il km per le automobili (limitatamente a percorrenze fino a 15'000 km) rispettivamente 65 cts. il km (per la parte che eccede i 15'000 km). 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 dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993). Lo stesso vale in caso di uso di un veicolo privato (art. 5 cpv. 2 dell'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 (nel 2010: fr. 700.– all'anno per la bicicletta e il motorino, fr. 0,40 al km per la motocicletta e fr. 0,70 al km per l'automobile).

#### **E. 5.4.2**

La questione di sapere se accordare la deduzione per l'uso dell'automobile o quella per l'uso dei mezzi pubblici va in definitiva 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. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le spese di trasporto con un veicolo privato sono considerate necessarie per l'acquisizione del reddito solo se non si può ragionevolmente pretendere dal contribuente che si serva di un mezzo pubblico. Ciò si verifica in particolare se l'interessato è infermo o cagionevole, se la fermata del mezzo pubblico è molto distante dal domicilio o dal luogo di lavoro oppure se l'attività lucrativa inizia o termina ad orari incompatibili con l'orario dei mezzi di trasporto pubblici o ancora se il contribuente dipende da un veicolo per l'esercizio della professione (cfr. p. es. le sentenze TF n. 2C\_477/2009 dell'8 gennaio 2010, consid. 3.3.; n. 2C\_807/2011 del 9 luglio 2012, consid. 2.3.1 e giurisprudenza citata). A queste condizioni, l'uso del mezzo privato appare necessario e i relativi costi sono pertanto deducibili. Se, per contro, non sono adempiuti tali criteri, i costi che eccedono quelli per l'uso del mezzo pubblico costituiscono spese per il mantenimento personale, non deducibili (Koller, Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer, in: ASA 80 p. 761 ss., in particolare p. 782 s., con riferimento alla sentenza del Tribunale federale n. 2P.254/2002 del 12 maggio 2003, consid. 4.2).

#### **E. 5.5**

Si ricorda, in questo contesto, che nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a 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). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C\_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1 in fine).

#### **E. 5.6**

Ora, come visto, il contribuente aveva a disposizione il veicolo \_\_\_\_\_, intestato alla \_\_\_\_\_. Contravvenendo all'onere della prova che gli incombeva in quest'ambito non ha in alcun modo documentato o reso verosimile che egli dovesse sobbarcarsi delle spese per recarsi dal suo domicilio al luogo di lavoro. Come visto, dagli atti emerge in maniera chiara che la \_\_\_\_\_ era intestata alla \_\_\_\_\_ e che RI 1 l'aveva a disposizione, senza dover corrispondere alcunché. Il ricorrente non precisa con quale altro veicolo si sarebbe recato al posto di lavoro, né precisa per quale ragione gli si sarebbe dovuto accordare la deduzione legata ad un veicolo anziché ad un mezzo pubblico. Così stando le cose, l'UT ha negato correttamente la deduzione richiesta.

#### **E. 6**

Il ricorso è integralmente respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del contribuente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali (già anticipate) consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 4'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 5'000.– sono a carico del ricorrente. 4. Contro il present \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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