

# **TI\_GERICHTE 80.2019.65 vom 23. Januar 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-01-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.65](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.65)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.65 du 23 janvier 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.65 del 23 gennaio 2019

## **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, pendolare settimanale, mancata deduzione delle spese di alloggio, motivazione insufficiente, annullamento della decisione

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Imposta federale diretta

#### **E. 1.1**

La fattispecie verte sulla ammissibilità e di conseguenza, sulla quantificazione, della deduzione per le spese di trasporto ai sensi degli art. 25 cpv. 1 lett. a LT risp. art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD.

#### **E. 1.2**

Per costante giurisprudenza, le spese per l'acquisizione del reddito sono quelle spese che il contribuente non può evitare e che sono essenzialmente dovute o causate dalla realizzazione di tale reddito. È indispensabile che le spese siano economicamente necessarie all'ottenimento del reddito e che non si possa esigere dal contribuente che vi rinunci. La condizione della necessità deve essere compresa in senso lato: il Tribunale federale non esige che il contribuente non possa acquisire il suo reddito da lavoro senza le spese professionali di cui richiede la deduzione. L'esistenza di un legame sufficientemente stretto tra la spesa di cui è richiesta la deduzione e il reddito imponibile, ovvero il rapporto di causalità diretta che ne discende, deve essere esaminata in funzione dell'insieme delle circostanze concrete (cfr. p. es. STF 2C\_877/2018 del 7 maggio 2019, consid. 4.2; art. 1 Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta [Ordinanza sulle spese professionali] del 10 febbraio 1993; RS 642.118.1; Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basilea 2001, p. 645 n. 2 ad art. 26 LIFD).

#### **E. 1.3**

Con l'approvazione, nel 2014, da parte del popolo svizzero della legge federale del 21 giugno 2013 concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria (nell'ambito del cosiddetto progetto FAIF, volto ad implementare un nuovo sistema per finanziare l'esercizio, il mantenimento della qualità e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria), l'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD è stato modificato nel senso che "le spese professionali deducibili sono: [...] le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro fino a un importo massimo di 3000 franchi" (testo in vigore dal 1° gennaio 2016).

#### **E. 1.4**

Il 6 marzo 2015 è stata modificata anche l'Ordinanza del DFF del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (RS 642.118.1). L'art. 5 cpv. 1, nella versione in vigore dal 1.1.2016, prevede che, a titolo di spese necessarie per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro il contribuente possa dedurre un importo massimo di 3000 franchi (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD). L'art. 5 cpv. 2 precisa che sono considerati costi deducibili: a. le spese necessarie per l'uso di mezzi di trasporto pubblici; o b. i costi necessari sostenuti per ogni chilometro percorso con l'uso di un veicolo privato, se non è disponibile un mezzo di trasporto pubblico o non è ragionevole pretendere che il contribuente ne faccia uso.

### **E. 1.5**

Per quanto attiene alla deduzione per spese di trasporto secondo la LIFD, l'autorità di tassazione ha concesso al contribuente CHF 3'000.■, ovvero l'importo massimo previsto dalla legge (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD). Tuttavia, tale deduzione è stata accordata senza preliminarmente aver accertato l'effettivo luogo di lavoro del contribuente. Infatti, nella dichiarazione d'imposta per le persone fisiche IC/IFD 2017, il contribuente sostiene, senza provarlo, che il suo luogo di lavoro sia a \_\_\_\_\_/GR, mentre dall'attestazione dell'\_\_\_\_\_ (allegata al ricorso) si evince che il luogo di lavoro è verosimilmente ad \_\_\_\_\_/TI e questo già dal 2014. Anche il contratto di lavoro, presentato su richiesta dell'autorità di tassazione, come pure il certificato di salario 2017 non aiutano a dissipare i dubbi circa il luogo di lavoro del contribuente. Solo per questi motivi, la decisione di tassazione IC/IFD 2017 dopo reclamo deve essere annullata e gli atti trasmessi nuovamente all'Ufficio di tassazione perché proceda agli accertamenti del caso, compresa la quantificazione delle spese di trasporto, poiché l'importo di CHF 3'000.■ previsto dalla legge è un importo massimo, non un importo forfettario (l'abbonamento Arcobaleno per tutto il Ticino ha un costo inferiore rispetto all'abbonamento generale FFS in seconda classe).

2. Imposta cantonale 2.1. Senza aver recepito le modifiche previste sul piano federale – ciò che l'art. 9 cpv. 1 LAID (Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni; RS 642.14) permette (cfr. FF 2012 1389; Eckert in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, p. 621 n. 28 ad art. 26 LIFD) ■ per il periodo fiscale 2017 cui si riferisce la presente contestazione, l'art. 25 cpv. 1 lett. a LT stabilisce che “le spese professionali deducibili sono [...] le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro”. La norma cantonale precisa ulteriormente che “per le spese professionali secondo il capoverso 1 lett. a [...] sono stabilite deduzioni complessive entro i limiti fissati dal Consiglio di Stato” (art. 25 cpv. 2 LT).

2.2. Ai sensi del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2017 (RL 10.2.2.1.3), di principio “il contribuente con attività lucrativa dipendente può dedurre le spese necessarie al conseguimento del proprio reddito che sono in rapporto di causalità diretta con quest'ultimo” (art. 2 cpv. 1). L'art. 3 del medesimo Decreto precisa che “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 [...] per l'uso di un'automobile privata: le spese del mezzo pubblico disponibile (art. 3 cpv. 1 lett. c DE concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2017). Solo “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 [...] 60 cts [ il km ] per le automobili”. 2.3. La questione a 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, 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 (cfr. ASA 41 586) non si può tuttavia obbligarlo a eccessivi cambiamenti di mezzo di trasporto (cfr. ASA 33 276). 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. STF 2C\_807/2011 del 9 luglio 2012, consid. 2.3.1 e giurisprudenza citata ; Locher , op. cit., p. 648 s., n. 11 ad art. 26 LIFD; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 108 s., n. 2 ad art. 26 LIFD; Känzig , Die eidgenössische Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], Vol. I, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 1982, p. 682 s., n. 5 ad art. 22 bis DIFD). A queste condizioni, l'uso del mezzo privato appare necessario e i relativi costi sono pertanto deducibili. Se per contro non sono adempiuti tali presupposti, i costi che eccedono quelli per l'uso del mezzo pubblico costituiscono spese per il mantenimento personale e come tali non possono essere dedotti (art. 34 lett. a LIFD risp. art. 33 lett. a LT; v. p. es. CDT, sentenza no. 80.2018.98/99 e 104/105 del 4 febbraio 2019 non ancora pubblicata; sentenza no. 80.2017.40 del 22 dicembre 2017; cfr. Koller , Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer in: ASA 80 761 ss, in particolare p. 782 s., con riferimento alla sentenza del Tribunale federale del 12 maggio 2003 no. 2P.254/2002, consid. 4.2).

2.4. Nella fattispecie, sia la comprova dei fatti da parte del contribuente sia l'operato dell'autorità di tassazione presentano delle criticità. Per questo motivo, la decisione di tassazione IC/IFD 2017 dopo reclamo deve essere annullata e gli atti devono essere trasmessi all'autorità di tassazione affinché decida nuovamente.

2.4.1. Infatti, in sede di reclamo, l'autorità di tassazione ha concesso in deduzione CHF 3'600.■ a titolo di spese di trasporto ■ ammettendo il costo dell'abbonamento generale in seconda classe – e CHF 3'200.■ quali spese per doppia economia domestica. Tuttavia, nella sua motivazione ha addotto che “analizzato quanto presentato dal contribuente in sede di reclamo e dopo le verifiche del caso, vengono ammesse come da costante giurisprudenza in caso di soggiorno al luogo di lavoro, le spese di trasporto per l'abbonamento del mezzo pubblico di trasporto, pari a CHF 3'600.■ annui, nonché le spese supplementari per doppia economia domestica”. Il riferimento, contenuto nella decisione impugnata, al “soggiorno al luogo di lavoro” lascia intendere che l'autorità di tassazione abbia considerato il ricorrente come un Wochenaufenthalter , cioè come un “contribuente [ che ] soggiorna al luogo di lavoro durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana” (art. 4 cpv. 2 lett. b DE concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2017). In tal caso, tuttavia, quanto ammesso in deduzione dall'autorità di tassazione risulterebbe incompleto ed insufficiente, mancando la deduzione per l'alloggio e dovendo l'importo della doppia economia domestica essere adeguato a quanto previsto dagli art. 4 e 5 DE concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2017 (cfr. p. es. sentenza CDT n. 80.2016.302 del 4 dicembre 2017). Non è tuttavia chiaro se, quando il contribuente afferma “sintomo che una volta a settimana torno a casa mia” e “deduzioni

standard in base alla mia situazione personale lavorativa”, nel suo ricorso si riferisca proprio alla casistica del pendolare settimanale (ciò che comunque sembra trasparire anche dal reclamo del 27 settembre 2018 quando scrive “sono confrontato con i costi di colazione, pranzo e cena”). 2.4.2. D’altra parte, neppure il contribuente ha presentato una dichiarazione sufficientemente precisa e documentata. Secondo un consolidato principio giurisprudenziale, 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 estinguono o diminuiscono il debito verso l’erario (cfr. p. es. sentenza TF 2C\_877/2018 del 7 maggio 2019, consid. 4.6; DTF 133 II 153 e 121 II 257, consid. 4c; ASA 64 499, consid. 3c; StE 1990 B 13.1 n. 8, consid. 4). Per poter eventualmente beneficiare delle spese di trasporto effettivamente sostenute, il contribuente avrebbe dovuto dimostrare – oltre all’effettivo luogo di lavoro (\_\_\_\_\_/GR o \_\_\_\_\_/TI?) – anche l’impossibilità oggettiva di utilizzare i mezzi di trasporto pubblici vuoi perché i suoi orari di lavoro erano incompatibili con quelli del trasporto pubblico (asserisce di avere orari di lavoro flessibili e totalmente irregolari ma non li comprova per il tramite p. es. di un piano orario), vuoi perché non è ragionevole pretendere che ne faccia uso (tempo di percorrenza eccessivo, molteplici cambiamenti di mezzo di trasporto, ecc.). 2.5. La motivazione della decisione impugnata e gli atti a disposizione non consentono pertanto di pronunciarsi sulla questione sollevata con il ricorso.

### **E. 3**

Va ancora aggiunto che l’autorità di tassazione non è vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. In concreto, anche se l’Ufficio circondariale di tassazione di \_\_\_\_\_ ha ammesso, per i periodi fiscali precedenti, la deduzione delle spese di trasporto effettivamente sostenute con l’automobile, il contribuente non può invocare il principio della buona fede per ottenere la medesima deduzione. A tal proposito va ricordato che la costante giurisprudenza del Tribunale federale ha escluso che un ricorrente possa pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.). In effetti, il diritto tributario è caratterizzato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l’esigenza di legalità (cfr. STF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 316 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l’autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da eventuali decisioni che ha adottato precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (cfr. sentenza CDT n. 80.2018.162 del 5 novembre 2018, consid. 2.3 e giurisprudenza citata).

### **E. 4**

Di conseguenza, la decisione di tassazione dopo reclamo IC/IFD 2017 è annullata e gli atti sono trasmessi all’Ufficio circondariale di tassazione di RS 1 affinché si chini nuovamente sulla fattispecie e proceda agli accertamenti poc’anzi menzionati. Visto l’esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione di tassazione su reclamo IC/IFD 2017 del 23 gennaio 2019 è annullata. Gli atti sono rinviati all’Ufficio di tassazione di RS 1 perché adotti una nuova decisione dopo aver proceduto agli accertamenti indicati. 2. Non si prelevano né tasse di giustizia né spese processuali. 3. Contro il

presen Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretaria:

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