

TI_GERICHTE 80.2022.54 vom 2. Februar 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-02-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.54

FR: TI_GERICHTE 80.2022.54 du 2 février 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.54 del 2 febbraio 2022

Regeste

Deduzioni: spese professionali, spese di trasporto, veicolo privato, prova dell'uso del veicolo nell'esercizio dell'attività lucrativa in media una volta alla settimana

Erwägungen

E. 1.1

Devono preliminarmente essere esaminate le censure che si riferiscono ad una pretesa violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti, da parte dell'autorità di tassazione. In caso di loro accoglimento, infatti, la decisione impugnata dovrebbe essere annullata.

E. 1.2

Adita dal contribuente con reclamo, l'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT; art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD; v. anche Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 422). L'art. 29 della Costituzione federale impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste adottati. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinta a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi, 111 Ia 1; inoltre decisione TF del 5 dicembre 1990 in re A.W). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (cfr. DTF 111 Ia 1, cons. 3a; DTF 107 Ia 248, cons. 3a; DTF 105 Ib 248/9, cons. 2a; DTF 101 Ia 3; decisione TF dell'8 gennaio 1987 in re S. McL, cons. 3; decisione CDT n. 381 del 30 luglio 1981 in re St.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basilea 1986, vol. I, n. 85 B III a, p. 535; Känzig/Behnisch, Direkte Bundessteuer, 2^a ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249). La motivazione deve dunque consistere nell'esposizione della fattispecie ed in una motivazione giuridica, dalla quale risulta su cosa si fonda il dispositivo della decisione: solo in tal modo, infatti, il contribuente è in condizione di motivare il suo ricorso e l'autorità di ricorso di sottoporre a verifica la decisione stessa (Känzig/Behnisch, op. cit., p. 249; inoltre sentenza CDT n. 80.2002.205 del 5 agosto 2003 in RtiD I-2004 n.19t).

E. 1.3

Tornando al caso in esame, nella decisione impugnata sono state esposte le basi legali e i principi giurisprudenziali sui quali l'autorità si è fondata. Anche gli elementi fattuali sono

stati esposti in modo sufficientemente chiaro da permettere al contribuente di comprendere per quale motivo il reclamo è stato respinto. L'autorità di tassazione si è infatti confrontata con tutte le quattro tematiche sollevate dai contribuenti, fornendo per ognuna di esse una (breve) spiegazione. Contrariamente a quanto sembrerebbero indicare i ricorrenti, l'UT ha considerato in modo adeguato anche i documenti trasmessi nel quadro della procedura di reclamo, spiegando contemporaneamente che gli stessi non risultavano sufficienti per ammettere la deduzione delle spese in oggetto. Riassumendo l'autorità ha respinto il reclamo poiché 1) l'effettivo utilizzo del veicolo del marito per spostamenti professionali non era stato quantificato; 2) l'utilizzo del veicolo della moglie non appariva necessario nello svolgimento dell'attività professionale; 3) non era stata comprovata l'esistenza di spese sostenute dal marito che eccedessero il rimborso forfettario versato dal datore di lavoro; 4) "non sono state comprovate altre spese escluse dalla contabilità [dell'attività indipendente] necessarie all'esercizio dell'attività lucrativa [dipendente]" della moglie e pertanto la deduzione forfettaria era stata ammessa solo in ragione del 50%.

E. 1.4

Seppur succinta, la decisione impugnata si pronuncia sui punti rilevanti per il giudizio ed è stata senz'altro compresa dai ricorrenti, che l'hanno contestata in questa sede con cognizione di causa, proponendo nuovi mezzi di prova volti a suffragare le argomentazioni dell'autorità di tassazione. Essa appare pertanto ancora rispettosa dell'obbligo di motivazione dedotto dalle leggi federale e cantonale e dall'art. 29 cpv. 2 Cost.

E. 2.1

I ricorrenti lamentano anche "un formalismo eccessivo in determinate richieste effettuate dall'ufficio".

E. 2.2

L'art. 29 cpv. 1 Cost. vieta il formalismo eccessivo quale forma particolare del diniego di giustizia. Esso si realizza quando la rigorosa applicazione delle norme di procedura non è giustificata da alcun interesse degno di protezione, diviene fine a sé stessa, complica in maniera insostenibile la realizzazione del diritto materiale o l'accesso al tribunale. L'eccesso di formalismo può risiedere sia nella regola di comportamento imposta dal diritto sia nella sanzione che implica la sua violazione.

E. 2.3

I ricorrenti non indicano quali sarebbero i comportamenti dell'UT in contrasto con il divieto di formalismo eccessivo. Giusta l'art. 227 cpv. 2 LT i ricorrenti devono indicare nell'atto di ricorso le conclusioni e i fatti sui quali esse sono fondate. La censura sollevata dai contribuenti è pertanto inammissibile, non essendo stato spiegato quali siano gli atti ritenuti contrari al divieto di formalismo. Nella misura in cui fanno riferimento a "determinate richieste effettuate dall'ufficio", si ricorda che le richieste di informazioni e di documentazione, indirizzate dall'UT ai contribuenti durante la procedura di reclamo, erano nell'interesse di questi ultimi. Quando un contribuente fa valere una deduzione e i fatti su cui la stessa si basa non sono dimostrati, le conseguenze dell'assenza di prove ricadono in effetti sul contribuente medesimo (sentenza del TF 2C_123/2022 del 24 novembre 2022 consid. 6.4 e giurisprudenza citata). II. Spese di trasporto

E. 3

Nel merito, i ricorrenti censurano il mancato riconoscimento delle spese per l'utilizzo del veicolo privato, per recarsi dal domicilio al posto di lavoro e viceversa, e chiedono la deduzione forfettaria massima per le "altre spese professionali" sostenute della moglie nell'esercizio della sua attività dipendente.

E. 4.1

Sia secondo l'art. 25 cpv. 1 LT sia secondo l'art. 26 cpv. 1 LIFD rientrano fra le spese professionali deducibili le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro.

E. 4.2

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 _____, 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). 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. 4.3

Per il calcolo dell'imposta cantonale, 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). Secondo l'art. 3 cpv. 1 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (RL 640.210; quello valido per il periodo fiscale 2019 qui in esame è del 12 dicembre 2018), 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 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 60 cts. per le automobili (art. 3 cpv. 2 del Decreto esecutivo citato).

E. 4.4

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, 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). 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. la sentenza del 9 luglio 2012 n. 2C_807/2011, consid. 2.3.1 e giurisprudenza citata; Genini, Deduzioni per spese professionali cumulate, in NF 9/2018, pag. 399 e segg.; sentenza 2C_745/2017 del 21.9.2017 in RDAF 2018 II p. 149 e segg.). 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 del 12 maggio 2003 n. 2P.254/2002, consid. 4.2).

E. 4.5

Di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, 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 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).

5. Spese di trasporto del marito 5.1. I contribuenti sono domiciliati a _____, in via _____ e il luogo di lavoro del marito, presso la _____, si trova a _____, in Via _____. I contribuenti chiedono la deduzione delle spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro, indicando che il mezzo è "usato su richiesta e con indennizzo del datore di lavoro" e risulta quindi necessario per l'esercizio della professione. Il contribuente è dipendente presso la _____ in qualità di "specialista contro gli abusi assicurativi". Nella dichiarazione sottoscritta dal datore di lavoro il 01.03.2022 si legge che "l'utilizzo del veicolo privato è necessario per lo svolgimento delle mansioni lavorative nell'ambito della lotta contro gli abusi assicurativi, tra cui accertamenti, sopralluoghi, incontri con assicurati, aziende" e che "gli spostamenti vengono eseguiti a dipendenza delle esigenze dei casi trattati e avvengono regolarmente in luoghi e in circostanze in cui l'utilizzo dei mezzi non è possibile". Nella dichiarazione della _____ del 07.12.2021 si legge: "Les frais de déplacement sont remboursés sur la base de notes de frais selon notre règlement des frais et ne figurent ainsi pas dans le certificat de salaire". Nel corso della procedura di reclamo, il contribuente non ha fornito alcun dettaglio in merito al numero effettivo delle trasferte in automobile e segnatamente al numero di giorni in cui si sono verificate. Le summenzionate dichiarazioni del datore di lavoro appaiono certamente compatibili con la professione svolta dal contribuente, ma non permettono di determinare se e in che misura il veicolo sia stato utilizzato a scopo lavorativo. Un utilizzo sporadico non sarebbe infatti sufficiente per giustificare la deduzione delle spese per l'uso del veicolo privato sull'arco dell'intero anno lavorativo. Nei certificati di salario inoltrati durante la procedura di reclamo, risultano dei rimborsi per "spese bolletta". La nozione di "spese

bolletta” non è reperibile nel regolamento spese della _____ né il contribuente ha fornito spiegazioni in merito. Non è quindi chiaro quali tipologie di spese siano state rimborsate. In queste circostanze l’UT non ha potuto verificare l’esistenza di rimborsi del datore di lavoro per l’utilizzo professionale del veicolo e quindi l’esistenza dei presupposti per ammettere le deduzioni richieste dai contribuenti. 5.2. In sede di ricorso i contribuenti hanno trasmesso nuovi documenti, in particolare 1) “Bestätigung Spesenabrechnung” e 2) “Spesenabrechnung/Reisekostennachweis (Testausdruck)”. Ancora una volta, dal primo documento non si evince la natura delle spese che sono state rimborsate (trasferte con mezzo privato / pubblico, pernottamenti, vitto, ecc.): vi è infatti un semplice rinvio al regolamento spese della azienda. L’importo di CHF 5’013.20 (per l’anno 2019) non può quindi essere automaticamente ascritto all’utilizzo del veicolo nell’esercizio della professione. Dal secondo documento, risulta invece che il contribuente ha usato professionalmente il veicolo 13 volte nel periodo 05.10.2018 – 31.12.2018 e 8 volte nel periodo 01.01.2019 - 29.03.2019. Con lettera del 17.11.2021 (procedura di reclamo), l’UT aveva esatto una “comprova delle trasferte effettuate per conto del datore di lavoro durante il periodo oggetto di reclamo”. Ciononostante, in un primo momento i contribuenti non hanno fornito dati concreti sull’utilizzo del veicolo nell’esercizio dell’attività lucrativa, limitandosi a trasmettere all’autorità delle generiche dichiarazioni del datore di lavoro e alcune buste paga. Solo con il ricorso alla Camera di diritto tributario hanno prodotto un elenco dettagliato delle trasferte effettuate e rimborsate dal datore di lavoro, ma limitatamente al primo quadrimestre del periodo fiscale litigioso. I contribuenti non hanno mai indicato quante siano le spese di trasferta rimborsate nel 2019. Non si comprende per quale motivo abbiano omesso di esporre in modo trasparente e completo l’utilizzo effettivo del veicolo, posto che il documento “Reisekostennachweis” è stato creato in data 08.12.2021, quando i dati relativi all’anno fiscale 2019 erano verosimilmente disponibili e reperibili. Le informazioni fornite appaiono frammentarie ed incomplete. La tesi argomentativa dei contribuenti, secondo la quale “l’utilizzo del veicolo per motivi professionali è relativamente frequente” non risulta dunque dimostrata e non permette comunque di verificare la frequenza di tale utilizzo. 5.3. Dai descrittivi delle singole trasferte sembrerebbe inoltre che esse siano correlate a dei normali appuntamenti di lavoro (“Incontro [...]”, “Sitzung [...]”, “Workshop [...]”, “visita nel ruolo di responsabile”), che come tali sono prevedibili e programmabili. Non vi sono elementi che confermino l’argomentazione dei contribuenti, secondo la quale il marito necessiterebbe costantemente di un veicolo per lo svolgimento della sua attività lavorativa, in quanto sarebbe regolarmente confrontato con degli impegni professionali “non programmabili”, che richiederebbero una reazione immediata e l’utilizzo dell’automobile. A tale riguardo si rileva che in nessuna delle dichiarazioni scritte rilasciate dal datore di lavoro (31.03.2021, 07.12.2021, 01.03.2022) viene esplicitamente indicato che l’attività svolta si caratterizza da eventi non programmabili e imprevedibili, né vi sono riferimenti in questo senso. 5.4. A fronte di quanto precede non può essere riconosciuta la deduzione per l’uso del veicolo per tutti i 220 giorni lavorativi. Della documentazione fornita si può ritenere che il marito utilizzi il veicolo nell’esercizio dell’attività professionale indicativamente 3-4 volte al mese, ossia mediamente una volta alla settimana. Questa stima risulta, ad ogni modo, già particolarmente favorevole ai contribuenti, poiché calcolata sulla media dei tragitti effettuati nel periodo dal 05.10.2018 al 29.03.2019, ossia 13 volte in 6 mesi, mentre considerando il solo periodo qui in esame (anno 2019) il numero medio di utilizzi sarebbe addirittura inferiore. La deduzione per le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro con il

veicolo privato può conseguentemente venir ammessa unicamente per 48 giorni. 5.5. Per quanto riguarda la misura della deduzione, si ricorda che il riconoscimento della deduzione delle spese di trasferta per l'autovettura privata rappresenta comunque l'eccezione e che, trattandosi di spese necessarie, le stesse vanno di regola calcolate, secondo costante prassi, in base alla distanza media da una località all'altra, e non in base al percorso più comodo scelto dal contribuente (cfr. ad esempio, CDT 80.2002.130 del 5 settembre 2002, cfr. CDT 80.2018.162 del 5 novembre 2021). Nella dichiarazione di tassazione i contribuenti hanno indicato 32 Km per la tratta _____ – _____, per un totale di 64 km al giorno. Nel caso in esame, in applicazione della giurisprudenza appena esposta, i essi possono pretendere unicamente la deduzione del percorso più breve, ritenuto in particolare che la durata dei due tragitti è pressoché identica. Ne consegue che la deduzione per l'utilizzo del veicolo privato deve essere calcolata in misura di 23 km/tragitto oppure 46 km/giorno. 5.6. Se il contribuente ha utilizzato il veicolo nell'esercizio della sua attività lavorativa mediamente 1 volta a settimana, per un totale di 48 tragitti annui, la percorrenza annua corrisponde a 2'208 Km (48gg x 46km/gg). Per il calcolo dell'IC l'art. 3 cpv. 2 DE prevede una deduzione di 60 cts/km, mentre per l'IFD è riconosciuta una deduzione di 70 cts/km, per un massimo di CHF 3'000.- annui. Ne consegue che i costi di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro ammontano a: IC IFD Automobile CHF 1'324.80 CHF 1'545.60 Trasporti pubblici CHF 1'269.00 CHF 1'269.00 Totale CHF 2'593.80 CHF 2'814.60 Ai contribuenti viene quindi riconosciuto la deduzione di CHF 2'594.- per l'IC, e di CHF 2'815.- per l'IFD. 5.7. Il fatto che nei periodi fiscali precedenti l'UT abbia riconosciuto una deduzione maggiore, non fonda alcun diritto acquisito. Va tenuto presente che l'autorità fiscale non è vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. Va al proposito 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, DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). 6. Spese di trasporto della moglie 6.1. Il luogo di lavoro della moglie, presso l' _____ (attività dipendente) si trova a _____, in _____, mentre il suo studio legale (attività indipendente) si trova a _____, in Via _____. Il domicilio è a _____. I ricorrenti si avvalgono delle dichiarazioni del datore di lavoro, indicando che la contribuente, nell'esercizio della sua funzione di segretario generale _____, ha fatto uso del veicolo privato per svolgere "molteplici spostamenti sul nostro territorio". Le dichiarazioni rilasciate da _____ non attestano né che "il contribuente dipende da un veicolo per l'esercizio della professione" - limitandosi a confermarne l'utilizzo -, né che gli spostamenti non potevano essere svolti con i mezzi pubblici o ancora che l'uso del mezzo privato è stato esplicitamente chiesto dal datore di lavoro e non rappresenta una libera scelta della dipendente. Dalla tabella "indennità di trasferta anno 2019" si evince che la ricorrente è stata indennizzata in corrispondenza di 21 trasferte (avvenute in 20 giorni diversi). Tutti gli spostamenti si sono svolti in aree ben _____ tra loro con i mezzi pubblici (_____, _____ e _____). Nella dichiarazione d'imposta i contribuenti hanno chiesto la deduzione per l'equivalente di 90 giorni, mentre dalla documentazione risulta un utilizzo a scopo professionale sporadico e limitato a poche evenienze. La maggior parte degli eventi per i quali la ricorrente ha ricevuto un'indennità di trasferta sono la "seduta del consiglio" (9/21 degli eventi). Giusta il § 2 del Regolamento spese del _____ (versione del 04.04.2022; fonte:https://_____.pdf, consultato il 02.05.2024), "[i] collaboratori del Segretariato non ricevono indennizzo forfettario o indennità di seduta. Hanno diritto alle indennità di trasferta, escluso la trasferta dal luogo di

domicilio al Segretariato. I punti 3-5 si applicano per analogia”. Il § 3 prevede che “[l]e spese di trasferta nel Cantone variano da un minimo di CHF 20.00 (es. Chiasso-Mendrisio) a un massimo di CHF 175.00”. Giova a tal proposito rilevare che la contribuente è stata rimborsata per delle trasferte nella località di _____ (cfr. Seduta di consiglio del 09.07.2019; 19.08.2019; 03.10.2019; 22.11.2019; 18.12.2019), ossia nel comune dove si trova il suo luogo di lavoro (cfr. dichiarazione d’imposta). Alla luce del § 2 del Regolamento, ci si domanda se il datore di lavoro non abbia in tal modo assunto i costi delle trasferte dal domicilio al luogo di lavoro. Non sembra infatti comprensibile che la contribuente abbia percepito un’indennità di trasferta pari a CHF 50.- per uno spostamento all’interno della stessa città. Tralasciando quest’ultima questione, esaminando gli atti si deve ammettere che la contribuente non ha provato di dipendere da un veicolo per l’esercizio della sua attività professionale: il numero di trasferte professionali eseguite nell’anno 2019 è particolarmente ridotto e tutti gli eventi si sono svolti in città ben collegate tra di loro. Non risulta che il datore di lavoro abbia esatto l’utilizzo del veicolo privato per gli spostamenti professionali, ma piuttosto che si tratti solo di una scelta di comodo fatta della contribuente. In linea di principio la deduzione delle spese per il veicolo privato è quindi esclusa. 6.2. Resta da verificare, se l’utilizzo dei mezzi pubblici risulta idoneo per gli spostamenti dal domicilio al luogo di lavoro. Nel caso in oggetto i ricorrenti sostengono (almeno implicitamente) che devono essere considerati tutti gli spostamenti tra _____ (_____), _____ (Studio legale) e _____ (domicilio), ciò che renderebbe l’uso dei trasporti pubblici inadatto. A tal riguardo è opportuno rammentare che – in linea di principio – il reddito da attività lucrativa dipendente (art. 16 ss. LT, art. 25 LT) deve essere determinato in modo autonomo da quello da attività lucrativa indipendente (art. 17 ss. LT, art. 27 LT). Come esplicitamente indicato dall’art. 3 DE e dall’art. 1 dell’Ordinanza del 10 febbraio 1993, le spese professionali deducibili sono, 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 nesso di causalità diretta con il conseguimento del relativo reddito. La deduzione per le “spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro” è prevista unicamente in relazione all’esercizio dell’attività lucrativa dipendente. Ai fini della determinazione dell’idoneità dei mezzi pubblici, va quindi considerato esclusivamente il tragitto dal domicilio (_____) al luogo di lavoro (_____) e viceversa, senza contemplare invece gli spostamenti eseguiti in relazione all’attività indipendente (Studio legale a _____). Infatti, quest’ultimi vengono svolti esclusivamente in relazione all’attività lucrativa indipendente, e non presentano un nesso di causalità diretta con il conseguimento del reddito da attività dipendente. Nel ricorso i contribuenti hanno scritto che: L’utilizzo dei mezzi pubblici solo per recarsi sul luogo di lavoro a _____ [_____ a far tempo da agosto 2019] sarebbe stato di difficile attuazione considerando l’impostazione del 50% da dipendente: il tasso di occupazione del 50% presso _____ spesso significava recarsi a _____ nella fascia iniziale della giornata per poi rientrare a _____ nel primo pomeriggio per l’esercizio dell’attività da indipendente. Le allegazioni dei contribuenti sono generiche e non permettono di determinare per quale motivo l’uso dei mezzi pubblici sarebbe “di difficile attuazione”. L’impostazione del lavoro basata su due attività al 50% ciascuna non è infatti una motivazione sufficiente per negare l’idoneità dei mezzi pubblici. Spetta al contribuente dimostrare che la durata delle trasferte, le coincidenze o l’accessibilità ai mezzi pubblici è problematica al punto tale da risultare una soluzione non ragionevole secondo le circostanze concrete. L’onere di provare, allegare

e specificare in capo ai ricorrenti non è stato rispettato, sicché – già per questo motivo - la richiesta di ammettere in deduzione delle spese per l'utilizzo del veicolo privato non potrebbe essere accolta.

6.3. 6.3.1. In ogni caso, l'uso dei mezzi pubblici appare del tutto idoneo, nella situazione della ricorrente.

6.3.2. Il limite entro il quale è possibile pretendere che il contribuente si serva dei mezzi pubblici si determina in pratica in base a diversi fattori, laddove tuttavia non è possibile stabilire delle regole rigide (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 109). Fra i diversi criteri adottati dai cantoni, il più ricorrente è quello che considera potersi concedere la deduzione delle spese per il mezzo privato quando ciò consente di risparmiare quotidianamente almeno un'ora per lo spostamento da casa al posto di lavoro e ritorno (cfr. Istruzioni di servizio alla legge fiscale del Canton Zurigo, cifra 144 bis , lett. a; Baur / Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 315; Weidmann/Grossmann/Zigerlig , Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, IV ediz., Berna 1987, p. 38; StE 1988 B 22.3 n. 21 [Canton Soletta]). Un altro criterio consiste nell'ammettere la deduzione per l'automobile privata se lo spostamento con il mezzo pubblico richiede più di un'ora e con l'automobile basta meno della metà del tempo (in tal senso una sentenza del Tribunale amministrativo bernese, cfr. Gruber , Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5 a ediz., Berna 1987, p. 109). Più rigida la giurisprudenza dei Cantoni di Basilea-Campagna e Basilea-Città, che non ammettono deduzioni al di là di quelle per i mezzi pubblici ogniqualvolta il tragitto da casa al luogo di lavoro richieda meno di due ore e mezzo per l'andata al mattino ed il ritorno alla sera (sentenze citate in: Funk , Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 2 a ediz., Coira/Zurigo 1991, p. 84, nota 17).

6.3.3. Nella fascia oraria dalle 07.00 alle 09.00, i tempi di percorrenza tra domicilio e luogo di lavoro (sede OATi di Mendrisio) sono di ca. 30-45 minuti (media 38 minuti) in automobile e di 1 ora con i trasporti pubblici. Il tragitto in direzione opposta ha una durata di circa 26-40 minuti (media 33 minuti) in automobile e di 1 ora con i mezzi pubblici (dati da: <https://www.google.ch/maps>, <https://www.sbb.ch/it/acquistare/pages/fahrplan/fahrplan.xhtml>, consultati il 27.06.2022). La differenza tra i due mezzi di trasporto è di circa 22 minuti all'andata, e di circa 27 minuti al ritorno, per un totale di 49 minuti al giorno. Nel ricorso i contribuenti indicano come luogo di lavoro Chiasso. Nel Modulo 4 della dichiarazione d'imposta la deduzione viene però richiesta esclusivamente per il percorso da e verso Mendrisio. Pur volendo ammettere che la domanda di deduzione sia riferita ai tragitti da e verso la precedente sede _____ a _____ (_____), il risultato non cambia: il tempo di percorrenza in automobile è di 35-50 minuti (media 42 minuti) e di circa 1 ora con i mezzi pubblici. Ne consegue una maggior durata di circa 36 minuti al giorno. Perfino considerando quale tragitto di ritorno quello da _____/_____ (_____) a _____ (Studio legale) non si giunge a un esito radicalmente diverso: il tempo di percorrenza in automobile è di 25-30 minuti, mentre con i mezzi pubblici di circa 1 ora.

6.3.4. A fronte di quanto sopra esposto, l'uso dei mezzi pubblici appare idoneo per svolgere il percorso dal domicilio al luogo di lavoro. È doveroso precisare ancora che la valutazione di 50 minuti al giorno di maggior durata delle trasferte, rispetto allo spostamento con il veicolo privato, risulta da una stima che è tuttavia condizionata dalle condizioni del traffico e della viabilità, con la conseguenza che la differenza potrebbe risultare ancor minore.

6.4. In conclusione, l'UT ha correttamente applicato la legge e la giurisprudenza del Tribunale federale riconoscendo in deduzione unicamente l'equivalente del costo del mezzo pubblico.

III. Deduzioni per

“altre spese professionali”

E. 7

cpv. 1 dell’Ordinanza sulle spese professionali del 10 febbraio 1993 che, per l’IFD, conformemente a quanto stabilito in appendice (art. 3 dell’Ordinanza sulle spese professionali), fissa la deduzione al 3% del salario netto, ma a un minimo di CHF 2’000.– e un massimo di CHF 4’000.– all’anno, mentre al cpv. 2 stabilisce che la deduzione forfettaria va ridotta in modo adeguato se l’attività lucrativa dipendente è esercitata solamente durante una parte dell’anno o a tempo parziale. 8. Deduzioni per “altre spese professionali” della moglie 8.1. Per quanto concerne la deduzione forfettaria per “altre spese professionali”, l’UT ha accordato una deduzione di CHF 1’250.- per l’IC e di CHF 2’000.- per l’IFD. La moglie ha lavorato presso l’_____ dal 01.03.2019 al 31.12.2019 con un grado di occupazione del 50%. Ne consegue che nessuno dei due presupposti enumerato all’art. 7 cpv. 3 DE è adempiuto. Il rapporto lavorativo ha infatti avuto una durata maggiore a 6 mesi, e il grado di occupazione era del 50%. I ricorrenti hanno conseguentemente diritto alla deduzione forfettaria completa, pari a CHF 2’500.- per l’IC. Per quanto concerne l’IFD è confermata la deduzione di CHF 2’000.-. 8.2. L’autorità di tassazione sostiene che la coniuge “parrebbe” aver inserito nel conto economico dello studio legale la totalità delle spese cagionate sia dall’esercizio dell’attività lucrativa dipendente (_____) che quella indipendente (studio legale) e che pertanto sia giustificato dimezzare la deduzione forfettaria. L’UT giustifica la sua decisione indicando che i ricorrenti non hanno dimostrato di sostenere delle “altre spese escluse dalla contabilità” e necessarie per l’esercizio dell’attività dipendente. L’argomentazione non può tuttavia essere condivisa. In primo luogo, limitandosi a indicare in modo generico e non sostanziato che la coniuge “parrebbe” aver inserito dei costi relativi all’attività lucrativa dipendente e/o di carattere privato nella contabilità dell’attività lucrativa indipendente, l’autorità di tassazione non permette alla Camera di diritto tributario di verificare sulla base di quali elementi fattuali sia giunta a detta conclusione. In secondo luogo, con la decisione di tassazione del 10.03.2021 l’UT ha eseguito una ripresa fiscale di CHF 5’023.-, indicando che il reddito da attività lucrativa indipendente veniva “rettificato tenuto conto delle spese di natura privata incluse nei costi aziendali”. Non è in ogni caso ammissibile negare una deduzione relativa all’esercizio dell’attività lucrativa dipendente, indicando che tali costi sarebbero già stati considerati nella commisurazione del reddito dell’attività lucrativa indipendente. 9. Deduzioni per “altre spese professionali” del marito 9.1. Sebbene i ricorrenti abbiano rinunciato a contestare la mancata deduzione delle “altre spese professionali” per il marito, la deduzione deve essere riconosciuta in seguito ad un intervenuto cambiamento di giurisprudenza. 9.2. Con sentenza 9C_643/2022 del 24 luglio 2023 (DTF 149 II 454), il Tribunale federale ha infatti stabilito che dovesse essere riconosciuto il diritto alla deduzione forfettaria per altre spese professionali giusta l’art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD, ad un contribuente che aveva ottenuto un rimborso spese dal datore di lavoro, sulla base di un regolamento approvato dall’autorità fiscale cantonale. La Suprema Corte ha infatti ritenuto che, nel caso di un rimborso spese ottenuto in base a un regolamento approvato dall’autorità fiscale, non solo non è più possibile sostenere che quanto rimborsato sotto forma di un forfait eccede le spese effettive del dipendente, ma non si può nemmeno più sostenere che le spese per cui è previsto il rimborso siano (anche) spese diverse da quelle legate a un intervento del dipendente, in nome e per conto del datore di lavoro (consid. 5.2.1). Inoltre, le altre spese professionali giusta l’art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD non sono delle spese legate a un intervento concreto del dipendente in nome e per conto del datore di lavoro, il cui rimborso può essere oggetto di un

regolamento sottoposto ad approvazione dell'autorità fiscale, ma costituiscono spese sostenute dal contribuente per il conseguimento del reddito, che restano di principio a suo carico e possono essere quindi dedotte dal reddito conseguito (consid. 5.2.2). 9.3. Nella decisione di tassazione del 10.03.2021, l'UT ha negato la deduzione forfetaria per il marito, facendo riferimento ad una "sentenza del Tribunale federale", secondo cui "in caso di versamento da parte del datore di lavoro di un'indennità forfetaria atta a coprire le spese sopportate dal proprio dipendente, si presuppone che tale indennità copra effettivamente tutte le spese sopportate quale dipendente". Secondo una consolidata giurisprudenza, una nuova prassi si applica in linea di principio subito ed in tutti i casi che al momento della modifica sono ancora aperti (cfr. p. es. DTF 132 II 153 consid. 5.1). La giustificazione di tale regola va ricercata nello stesso principio di legalità, secondo cui le autorità incaricate di applicare il diritto sono tenute ad applicare nei confronti di tutti la legge nel senso riconosciuto corretto. Inoltre, un'applicazione immediata ed unitaria di una nuova interpretazione della legge garantisce la certezza del diritto (cfr. Stampe, Die Praxisänderung im Steuerrecht, Zurigo 2007, p. 23 s.; Bärtschi, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, in zsis 2007, par. 2.6.3.). Ne consegue che ai ricorrenti deve essere riconosciuta la deduzione forfetaria per altre spese professionali, nella misura di CHF 2'500.- per l'imposta cantonale e di CHF 4'000.- per l'IFD.

E. 7.1

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 lett. c LT e 26 cpv. 1 lett. c LIFD fra le spese professionali deducibili rientrano le altre spese necessarie per l'esercizio della professione.

E. 7.2

Secondo l'art. 7 cpv. 2 DE per l'IC è ammessa una deduzione nella misura complessiva di CHF 2'500.- l'anno oppure delle spese effettive. Giusta il cpv. 3, la deduzione complessiva è dimezzata se l'attività lucrativa dipendente è esercitata per meno di 6 mesi all'anno o con un grado di occupazione inferiore al 50%. Dello stesso tenore l'art.

E. 10

Il ricorso è parzialmente accolto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico dei ricorrenti in misura proporzionale alla loro soccombenza. All'avvocato che agisce in causa propria, non si riconoscono ripetibili (cfr. DTF 129 II 297 consid. 5). 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 2 febbraio 2022 è riformata nel senso che: - la deduzione per le spese di trasporto del marito è elevata a CHF 2'594.- per l'IC e a CHF 2'815.- per l'IFD; - la deduzione forfetaria per "altre spese professionali" per la moglie è elevata a CHF 2'500.- per l'IC; - la deduzione forfetaria per "altre spese professionali" per il marito è ammessa in ragione di CHF 2'500.- per l'IC e di CHF 4'000.- per l'IFD. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'400.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 1'500.- sono poste a carico dei ricorrenti in ragione di due terzi (fr. 1'000.-). 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :