

# **TI\_GERICHTE 80.2024.216 vom 4. Februar 2025**

TI Tribunale d'appello, 2025-02-04, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2024.216](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2024.216)

FR: TI\_GERICHTE 80.2024.216 du 4 février 2025

IT: TI\_GERICHTE 80.2024.216 del 4 febbraio 2025

## **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, trasporto dal domicilio al luogo di lavoro, ispettore di polizia, idoneità dei mezzi pubblici, aggiunta delle spese per la trasferta da domicilio alla stazione

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

RI 1 lamenta in primo luogo una violazione del diritto di essere sentito, poiché l'UT non gli avrebbe comunicato "la prassi della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino" in applicazione della quale l'autorità gli ha negato, dopo otto anni in cui gli era stata riconosciuta, la deduzione per l'utilizzo del veicolo privato

### **E. 1.2**

Va ricordato che, adita dal contribuente con reclamo, l'autorità fiscale deve prendere la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 prima frase LT; art. 135 cpv. 1 prima frase LIFD) e la decisione deve essere motivata (art. 208 cpv.

### **E. 1.3**

Nelle decisioni su reclamo del 25 settembre 2024, l'autorità fiscale si è puntualmente confrontata con le censure sollevate dal contribuente. In particolare, con riferimento al presunto cambiamento di "prassi" dell'autorità fiscale riguardo alla deduzione per le spese del veicolo privato, l'UT ha ribadito di essersi semplicemente attenuto alle disposizioni di legge applicabili, fornendo dettagliati riferimenti giurisprudenziali in merito alla loro applicazione. L'UT ha quindi evidenziato che il contribuente si era rifiutato di produrre la documentazione richiesta, necessaria a dimostrare l'incompatibilità degli orari professionali con l'utilizzo dei mezzi pubblici. In assenza di tali prove, non è stato quindi possibile riconoscere la necessità di utilizzare il veicolo privato. Anche gli elementi fattuali, sulla scorta dei quali l'UT ha sostenuto di aver sempre garantito l'accesso agli atti completo al ricorrente, sono stati esposti in modo chiaro e dettagliato dall'autorità.

### **E. 1.4**

Da quanto detto emerge che l'autorità di tassazione ha adeguatamente preso in esame gli argomenti sollevati dal contribuente e ha motivato il mancato riconoscimento della deduzione per l'utilizzo del veicolo privato. L'UT ha chiarito che tale deduzione può essere accordata esclusivamente qualora il contribuente dimostri, con documentazione adeguata, la necessità effettiva dell'utilizzo del veicolo. In altre parole, ai sensi dell'art. 8 CC, spettava al contribuente l'onere di provare la necessità di utilizzare il veicolo privato, come le è stato più volte spiegato, e non all'autorità di tassazione dimostrare il contrario. Solo fornendo ulteriori informazioni in merito all'effettivo svolgimento degli orari di lavoro, RI 1 avrebbe

consentito all'autorità fiscale di motivare ulteriormente le decisioni nel senso da lui richiesto. In queste circostanze, dal profilo della motivazione delle decisioni impugnate, il diritto di essere sentiti del ricorrente non è stato violato.

## **E. 2**

LT e art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: pertanto, di regola, la sua violazione comporta l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a; 118 Ia 17 consid. 1a). L'art. 29 Cost. 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 spinto 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). La motivazione deve dunque consistere nell'esposizione della fattispecie e 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 (p. es. sentenza della CDT n. 80.2002.205 del 5 agosto 2003, in: RtiD I-2004 n. 19t).

### **E. 2.1**

Dall'esposizione dei fatti e dal tenore dei suoi allegati, il contribuente pare inoltre censurare – almeno implicitamente – un'ulteriore violazione del diritto di essere sentito, ravvisabile nel fatto che l'autorità fiscale si sarebbe rifiutata di mostrargli “i documenti relativi ai presunti accertamenti effettuati”.

### **E. 2.2**

Per l'art. 187 cpv. 1 LT, il contribuente ha facoltà di esaminare gli atti da lui prodotti o firmati. I coniugi tassati congiuntamente hanno un diritto reciproco di esaminare gli atti. L'art. 187 cpv. 2 LT aggiunge che il contribuente può esaminare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempreché un interesse pubblico o privato non vi si opponga. L'atto il cui esame è stato negato al contribuente può essere adoperato contro di lui soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale e, inoltre, gli abbia dato la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie (art. 187 cpv. 3 LT).

### **E. 2.3**

Dalla garanzia dell'art. 29 cpv. 2 Cost., per costante giurisprudenza, se ne deduce in particolare il diritto per l'interessato di esprimersi prima della resa di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto, quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prendere conoscenza e di determinarsi in proposito (DTF 129 I 429 consid. 3, 126 I 7 consid. 2b, 124 II 132 consid. 2b e rinvii). Il diritto di essere sentito è una garanzia costituzionale formale, la cui violazione implica di regola l'annullamento della decisione impugnata a prescindere dalle possibilità di successo nel merito (DTF 132 V 287 consid. 5.1, 127 V 431 consid. 3d/aa). L'esercizio del diritto di essere sentito e, nello specifico, il diritto di accedere agli atti “è di principio soddisfatto quando l'interessato ha potuto prendere conoscenza dei documenti che costituiscono l'inserito in causa,

consultandoli in sede appropriata e con facoltà di prendere delle note o di estrarne delle fotocopie” (RtiD I-2009, n. 14t, p. 436).

#### **E. 2.4**

In concreto, a seguito del reclamo interposto contro la decisione di tassazione IC e IFD 2020, dopo aver altresì dibattuto la questione in un incontro con un vice direttore della Divisione delle contribuzioni, al contribuente era stata accordata una deduzione forfettaria di fr. 8'000.- per l'utilizzo del veicolo privato. Tale deduzione era giustificata dal fatto che, per alcuni mesi del periodo fiscale in questione, era in vigore la raccomandazione del Consiglio federale di evitare l'uso dei mezzi pubblici a causa della pandemia di Covid-19. Per gli anni successivi, l'UT si riservava il diritto di effettuare accertamenti. In seguito, dagli atti si evince come a fronte delle richieste dell'insorgente, il quale aveva subordinato la produzione della documentazione richiestagli dall'UT a comprova della necessità dell'utilizzo del veicolo privato, alla possibilità di accedere agli atti, l'autorità lo abbia convocato affinché potesse esaminare il proprio incarto. Il 10 maggio 2024, l'insorgente si recava presso l'UT dove sottoscriveva una dichiarazione di “presa visione della documentazione”. In tale documento era riportato tra l'altro che “il contribuente prende visione di quanto contenuto nel suo incarto cartaceo, che corrisponde alla totalità dei documenti non coperti dal segreto d'ufficio.” Veniva inoltre riportato che l'autorità fiscale si era chinata “su diversi casi a paragone della situazione del contribuente”, rifiutandosi di indicare nominativi e risultati di tale verifica, in quanto coperti dal “segreto d'ufficio”.

#### **E. 2.5**

Da quanto precede si evince che a RI 1 sia stata fornita la possibilità di consultare tutti i documenti che lo concernono. In particolare, è stato convocato dall'autorità fiscale ed ha potuto visionare tutti gli atti componenti il proprio incarto. Quanto all'esame da parte dell'autorità fiscale di altri incarti analoghi a quello del contribuente, l'UT non risulta aver fatto uso di alcuna informazione ottenuta in questo modo per dirimere la presente vertenza, né nella motivazione della decisione vi è alcun accenno a informazioni o documenti sconosciuti al ricorrente. D'altronde il fatto di consultare decisioni pregresse, relative a casi analoghi a quello che l'autorità è chiamata a dirimere, costituisce una parte essenziale dell'attività di qualsiasi autorità chiamata ad applicare il diritto in modo coerente. Ciò non comporta tuttavia, in assenza di un utilizzo di informazioni sconosciute all'interessato, l'obbligo di condividere con il medesimo atti riguardanti terzi contribuenti e protetti dal segreto fiscale. In siffatte circostanze il contribuente non può prevalersi di alcun diritto di visionare eventuali incarti di terzi, consultati dall'autorità fiscale.

#### **E. 2.6**

chilometri complessivi, cfr. <https://it.viamichelin.ch/itinerari> ) per 220 giorni lavorativi l'anno sia nel 2021 che nel 2022.

#### **E. 3.1**

Accertato che l'autorità di tassazione, emanando le decisioni di tassazione dopo reclamo, non ha violato il diritto di essere sentito del ricorrente, resta da verificare se nel merito la decisione dell'UT di concedere la deduzione per “spese abbonamento mezzo pubblico contribuente” per fr. 1'890.- (contrariamente a quella chiesta dal contribuente per l'utilizzo del veicolo privato) sia corretta.

#### **E. 3.2**

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. 3.3**

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). 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. 3.4**

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 640.220; quelli validi per i periodi fiscali 2021 e 2022 qui in esame sono del 2 dicembre 2020, rispettivamente del 10 novembre 2021 e presentano, per quanto qui d'interesse, un identico tenore), 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. 3.5**

Come ha ricordato in una recente sentenza la Suprema Corte, l'art. 5 cpv. 2 dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (Ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1), il cui contenuto è analogo a quello dell'art. 3 cpv. 2 del Decreto esecutivo cantonale, esprime il carattere sussidiario della deduzione per spese relative all'uso di un veicolo privato, indicando che essa è possibile solo se non è disponibile un mezzo di trasporto pubblico o se non è ragionevole pretendere che il

contribuente ne faccia uso. In base alla giurisprudenza, il ricorso all'uso dei trasporti pubblici non è ragionevolmente esigibile quando il contribuente è infermo o in cattiva salute, quando la prossima stazione dei trasporti pubblici è molto distante dal suo domicilio o dal suo luogo di lavoro, quando l'inizio o la fine dell'attività lucrativa si situa in momenti che non sono compatibili con l'orario dei trasporti pubblici oppure quando il contribuente dipende da un veicolo per l'esercizio della professione. Sempre in base alla giurisprudenza, l'inesigibilità può essere inoltre data dalla durata del tragitto supplementare dovuto all'uso del trasporto pubblico, anche se un tempo supplementare di un'ora al giorno, rispetto al tempo necessario per il tragitto casa lavoro con un mezzo di trasporto privato, va di principio considerato ragionevole e quindi esigibile (sentenza del TF 9C\_645/2022 del 20 febbraio 2023 consid. 5.2 e giurisprudenza citata).

### **E. 3.6**

Nella stessa occasione, l'Alta Corte ha anche rilevato che l'art. 5 dell'Ordinanza sulle spese professionali non prevede che il tragitto professionale debba essere svolto esclusivamente con i mezzi pubblici o con i mezzi privati. Anche in applicazione di questa norma, un "cumulo" di deduzioni, per la parte di tragitto con un mezzo di trasporto privato e per la parte con un mezzo di trasporto pubblico (cosiddetto "tragitto misto"), resta quindi possibile (sentenza 9C\_645/2022 del 20 febbraio 2023 consid. 5.3 e giurisprudenza citata.).

### **E. 3.7**

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).

### **E. 4.1**

Si tratta pertanto di verificare se l'uso dei mezzi pubblici, nel caso dell'insorgente, rappresenti la soluzione più idonea. Egli è domiciliato in \_\_\_\_\_, ed il luogo di lavoro si trova presso la sede della Polizia Cantonale di \_\_\_\_\_.

### **E. 4.2**

Da una consultazione dell'orario "Arcobaleno" per gli anni 2021 e 2022, emerge che la frequenza dei treni in partenza dalla stazione di \_\_\_\_\_, nel 2021, il primo dei quali era alle 5 13 , era di una corsa ogni mezz'ora, mentre dalle sette in poi i treni partivano ogni 10-20 minuti. La durata del viaggio, compreso il tragitto a piedi di circa 11 minuti dalla stazione di \_\_\_\_\_ alla sede di lavoro (dati da: <https://google.ch/maps> , consultato il 14.01.2025), era di circa un'ora. Per quanto riguarda il viaggio di ritorno, il tragitto avrebbe richiesto in media un'ora e cinque minuti circa, con treni in partenza ogni mezz'ora. Nel 2022 i collegamenti venivano ulteriormente potenziati. Rimaneva il tragitto dal domicilio alla stazione ferroviaria. L'unico collegamento con i mezzi pubblici fra il domicilio dell'insorgente e la stazione di \_\_\_\_\_, in ragione della lontananza della fermata e dell'insoddisfacente coincidenza con gli orari dei treni, avrebbe aumentato notevolmente il tempo di percorrenza del tragitto da e per il luogo di lavoro, tale da risultare inidoneo. Tuttavia, come già ricordato, l'Alta Corte ammette il cosiddetto "tragitto misto", ovvero quello che combina il veicolo privato ed il trasporto pubblico per il medesimo tragitto (v. supra , consid. 3.6). Nella sentenza 9C\_645/2022 del 20 febbraio 2023 (in particolare consid. 6.1), per esempio, il Tribunale federale ha respinto il ricorso di un contribuente, cui

era stata riconosciuta la deduzione delle spese di trasporto con veicolo privato solo per il tragitto tra il luogo di domicilio, un Comune discosto in Leventina, e la stazione di Faido (e ritorno), mentre, per il tragitto dalla stazione di Faido al luogo di lavoro (e ritorno) aveva invece ritenuto che fosse esigibile l'uso dei trasporti pubblici. Ora, nel caso in esame, si tratta di una trasferta all'interno dello stesso Comune di \_\_\_\_\_. È vero tuttavia che la distanza è tale da comportare un certo prolungamento della durata della trasferta, considerando l'offerta di mezzi pubblici all'interno del Comune. Si può pertanto ammettere anche in queste circostanze che il ricorrente abbia utilizzato il proprio veicolo privato per coprire il tragitto da casa alla stazione di \_\_\_\_\_ e viceversa, un percorso che richiedeva circa 3 minuti sia all'andata che al ritorno (dati da: <https://google.ch/maps>, consultato il 14.01.2025). I tempi di percorrenza in automobile dal domicilio al luogo di lavoro invece, nelle fasce orarie rilevanti per il contribuente (stabilite sulla base delle timbrature agli atti per il 2020, le quali costituiscono l'elemento disponibile più affidabile per determinare gli orari di lavoro dell'insorgente) erano di circa 35-50 minuti per l'andata e 35-55 minuti per il ritorno (dati da: <https://google.ch/maps>, consultato il 14.01.2025). A tali tempi, per renderli comparabili a quelli del trasporto pubblico (che considerano il tragitto "porta a porta"), andrebbero aggiunti i minuti necessari per coprire a piedi la distanza tra l'autosilo \_\_\_\_\_, dove il ricorrente parcheggiava il veicolo nel periodo fiscale contestato (doc. 41 e 42), e l'ingresso del luogo di lavoro. Quanto all'utilizzo dell'applicativo "Googlemaps", censurato dall'insorgente perché terrebbe in considerazione il traffico viario, questa Corte lo ritiene giustificato. In particolare, si giustifica di considerare il traffico nel calcolo della durata del tragitto in auto poiché esso, in particolar modo nelle aree in questione, costituisce una componente strutturale e prevedibile della circolazione stradale.

#### **E. 4.3**

Ora, quando si tratta di stabilire se sia possibile ed esigibile da un contribuente che intraprenda quotidianamente la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro, giurisprudenza e dottrina considerano che il tempo supplementare di un'ora al giorno sia di principio esigibile (v. supra, consid. 3.5). Ritenuto quanto esposto al considerando precedente, il contribuente avrebbe impiegato un'ora abbondante per recarsi dal domicilio al luogo di lavoro e, per il percorso inverso, circa un'ora e dieci minuti utilizzando il mezzo pubblico rispetto ai circa quaranta minuti abbondanti per il viaggio di andata e di quarantacinque minuti per il ritorno con la propria automobile. La durata supplementare complessiva del viaggio sarebbe quindi rientrata nei parametri stabiliti dall'Alta Corte e dalla dottrina.

#### **E. 4.4**

Pertanto, alla luce dei considerandi che precedono, si può ammettere che la località di \_\_\_\_\_ era (ed è tutt'oggi) ben servita dai mezzi pubblici, ciò che permetteva al ricorrente di potersi spostare sino al luogo di lavoro in un'ora circa e di tornare al proprio domicilio in un'ora e dieci minuti circa e con una sufficiente frequenza di corse, sia al mattino sia alla sera. Il riconoscimento della deduzione delle spese di trasporto con il veicolo privato non può pertanto essere giustificato con l'incompatibilità degli orari dei trasporti con quelli di lavoro. Non sono pertanto adempiute le condizioni perché il contribuente possa dedurre le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro mediante il proprio veicolo privato. L'unica deduzione delle spese del veicolo privato che può essere ammessa concerne la trasferta dal domicilio alla stazione di \_\_\_\_\_ e viceversa (

#### **E. 4.5**

Ritenuto quanto precede, nel caso in disamina oltre alle deduzioni relative al costo dell'abbonamento generale pari a fr. 1'890.-, sono ammesse le deduzioni di fr. 343.20 per l'IC (2.6 km x 0.60 cts x 220) e di fr. 400.40 per l'IFD (2.6 km x 0.70 cts x 220) sia per il 2021 che per il 2022, corrispondenti alle spese di viaggio con il veicolo privato dal domicilio alla stazione di \_\_\_\_\_ e viceversa.

#### **E. 5.1**

Il ricorrente insiste sul fatto che, in qualità di investigatore di polizia, funzione subordinata alle richieste del Ministero pubblico, i suoi orari di lavoro non sarebbero regolari, ma sarebbero spesso determinati da impegni inderogabili, quali interrogatori che possono protrarsi fino a tarda sera o perquisizioni domiciliari, per le quali gli orari di ritrovo sono solitamente verso le ore 06:00 a \_\_\_\_\_.

#### **E. 5.2**

Proprio per verificare l'irregolarità dei suoi orari di lavoro, l'Ufficio tributario, in data 8 marzo 2024, aveva richiesto a RI 1 la seguente documentazione: · le timbrature registrate per gli anni 2021, 2022 e 2023, a conferma degli orari di presenza e a giustificazione delle eccezioni, dove è stato necessario presenziare fuori orari e giorni normali; · la comprova di avere chiesto la compensazione delle ore straordinarie (tempo di lavoro fuori la fascia prevista dal regolamento) alla Sezione Risorse Umane per gli anni 2021, 2022 e 2023; · la comprova delle richieste inoltrate alla Sezione Risorse Umane, per il rimborso delle spese per pasti, per trasporti, per eventuali pernottamenti per gli anni 2021, 2022 e 2023. Tuttavia, nessuno dei documenti richiesti, né altra documentazione equivalente, è stato prodotto nemmeno in sede di ricorso. Come già evidenziato, secondo un consolidato principio, 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 (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Di conseguenza, spettava al ricorrente dimostrare che gli orari di lavoro irregolari gli precludessero l'utilizzo dei mezzi pubblici, come richiesto più volte dall'autorità fiscale. Tuttavia il ricorrente si è rifiutato di produrre quanto richiesto fino a quando non gli fosse stato concesso accesso agli "accertamenti esperiti dall'autorità" (cfr. lettera e e-mail del 12 marzo 2024 del ricorrente all'autorità fiscale sub doc. 22) nonostante, come spiegatogli dalla stessa autorità, ai sensi dell'art. 187 cpv. 2 LT egli avrebbe avuto il diritto di esaminare gli "altri atti" (ovvero quelli da lui non prodotti o firmati) dopo l'accertamento dei fatti. Nemmeno dopo aver sottoscritto il verbale di presa visione della documentazione il 10 maggio 2024 (doc. 28), il ricorrente ha del resto prodotto quanto richiesto. In un secondo momento l'insorgente sosteneva infatti di non poter escludere che i documenti richiestigli contenessero informazioni coperte dal segreto d'ufficio, riferendosi in particolare alla possibilità che "nelle richieste di rimborso spese e di recupero ore straordinarie, vi siano riferimenti a nomi di operazioni e/o a persone fisiche e giuridiche" (cfr. lettera del 23 aprile 2024 alla Divisione delle contribuzioni sub doc. 25). Invitava pertanto l'autorità fiscale "se del caso" a rivolgersi "previo svincolo dal segreto d'ufficio da parte del Comando della Polizia Cantonale nonché da parte del Ministero Pubblico (Magistrati Penali titolari delle singole inchieste) tenendo pure conto della nuova legge sulla protezione dei dati. (art. 5 lett. c no 5 LPD) – direttamente al citato Ufficio (ovvero quello delle risorse umane della Polizia cantonale, ndr)" (ibidem). A questo riguardo si evidenzia

che sarebbe semmai spettato al ricorrente, in virtù del suo dovere di collaborare con l'autorità, procurarsi la documentazione richiesta e valutare se, effettivamente, nella medesima figurassero informazioni coperte dal segreto d'ufficio. Ciò che egli non ha fatto limitandosi ad evocare il dubbio dinanzi all'autorità fiscale che ciò potesse essere il caso. Nulla vietava d'altronde all'insorgente di anonimizzare gli eventuali dati sensibili (le informazioni sui nominativi delle persone coinvolte nelle inchieste svolte dal contribuente non erano in tutta evidenza ciò che interessava all'autorità) o di produrre, almeno, le timbrature registrate per i periodi fiscali sub iudice, come fatto per il 2020.

### **E. 5.3**

In conclusione, è plausibile che gli orari di lavoro del ricorrente fossero influenzati da impegni inderogabili, come da lui descritto, e che la sua mansione non prevedesse fasce orarie predefinite. Tuttavia, in assenza di adeguati elementi di prova, tale affermazione non è sufficiente a dimostrare l'incompatibilità degli orari di lavoro con l'utilizzo dei mezzi pubblici, né a chiarire la frequenza con cui tale situazione si sarebbe verificata. D'altronde, non costituiscono elementi di prova atti a dimostrare tale asserzione, la messa a disposizione di un parcheggio presso la sede di lavoro, le ulteriori agevolazioni concessegli dal datore di lavoro per l'utilizzo dell'auto, così come l'attestazione del Comando di polizia cantonale, secondo cui il ricorrente svolge "attività in una fascia oraria diurna tra le 07:00 e le 20:00", con la precisazione che "per esigenze di servizio può essere richiesta la presenza al di fuori della fascia oraria indicata". Tale dichiarazione, infatti, si limita a confermare che, salvo necessità particolari, l'attività del ricorrente si svolgeva negli orari lavorativi usuali, senza fornire alcuna indicazione specifica sull'effettiva frequenza o sull'entità delle "esigenze di servizio" durante i periodi fiscali in questione.

### **E. 6.1**

Va ancora aggiunto che l'autorità di tassazione non è vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. In concreto, anche se l'RS 1 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.

### **E. 6.2**

Secondo la consolidata giurisprudenza del Tribunale federale, le tassazioni relative ad un periodo fiscale precedente non sono, in linea di principio, giuridicamente vincolanti per tassazioni successive. Piuttosto, l'autorità fiscale può riesaminare completamente la situazione sia di fatto che di diritto di un contribuente nel contesto di ogni nuova tassazione e, se necessario, decidere altrimenti. A passare in giudicato è solo la singola tassazione, che, in quanto atto amministrativo limitato nel tempo, produce effetti giuridici limitatamente al periodo fiscale in questione (sentenza TF 9C\_700/2022 del 28 agosto 2023 consid. 2.6.2, in RF 78/2023 p. 915, e giurisprudenza citata).

### **E. 6.3**

Ne consegue che, fatta eccezione per la tratta dal domicilio del contribuente alla stazione di \_\_\_\_\_, le decisioni impugnate, con cui l'UT non ha ammesso in deduzione le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro con il mezzo privato, sono legittime e devono essere confermate.

### **E. 7**

Quanto alla pretesa violazione della parità di trattamento “nell’applicazione della tanto decantata (cristallina) dottrina e giurisprudenza”, il ricorrente non ha indicato in quali casi analoghi al suo l’RS 1 avrebbe preso una decisione opposta rispetto a quelle qui in esame, ma si limita a sostenere l’assenza di una “prassi” uniforme. In ogni caso, si deve escludere che siano adempiuti i presupposti per il riconoscimento della parità di trattamento nell’illegalità. Per costante giurisprudenza, infatti, tale principio può essere invocato soltanto se ci si trova in presenza di una prassi illegale generalizzata e l’autorità fiscale si rifiuta di modificarla (cfr. sentenza TF n. 2C\_409/2012 del 19 febbraio 2013). Pertanto, anche l’eventuale disapplicazione della legge nei confronti di un collega del ricorrente, di cui tuttavia non si ha alcuna contezza, non permetterebbe di ritenere che l’RS 1 conceda in modo generalizzato la spese per l’uso del mezzo di trasporto (ciò che l’insorgente nemmeno sostiene) e che intenda applicare una simile prassi in modo generalizzato. Si osservi inoltre che nemmeno il fatto che l’autorità fiscale abbia richiesto a un collega del ricorrente “documentazione diversa” costituisce, in tutta evidenza, una disparità di trattamento. In primo luogo, dal contenuto dello scritto 31 maggio 2024 dell’UT indirizzato al collega del ricorrente, \_\_\_\_\_, cui parrebbe riferirsi l’insorgente, sembra che la documentazione richiesta in tale occasione fosse anzitutto finalizzata a verificare l’effettivo utilizzo del veicolo per recarsi al lavoro (vedasi richiesta del contratto di affitto di un parcheggio nel comune del luogo di lavoro e del libretto di servizio del veicolo utilizzato). Per quanto riguarda le altre informazioni richieste (“timbrature per l’intero anno 2020, a conferma degli orari di presenza e a giustificazione delle eccezioni, dove è stato necessario presenziare fuori orari e giorni normali”) queste appaiono sostanzialmente sovrapponibili a quelle domandate al ricorrente per dimostrare l’incompatibilità degli orari di lavoro con l’uso dei mezzi pubblici. Inoltre, è opportuno sottolineare che, nel rispetto del principio di proporzionalità, l’autorità fiscale dispone di una certa discrezionalità nel determinare quali informazioni richiedere al contribuente per garantire una tassazione completa ed esatta (Althaus - Houriet, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017 n. 9 ad art. 126).

## **E. 8**

Infine, per quanto attiene all’audizione dei magistrati e funzionari indicati dal ricorrente, secondo gli articoli 115 LIFD e 188 LT, le prove offerte dal contribuente devono essere ammesse nella misura in cui siano idonee ad accertare fatti rilevanti per la tassazione. Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, il diritto di essere sentito, sancito dall’art. 29 cpv. 2 Cost., comprende tra l’altro il diritto per la parte interessata di offrire mezzi di prova su punti rilevanti e di esigerne l’assunzione, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione. Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D’altra parte, quand’anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all’autorità di porre un termine all’istruttoria, allorquando le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione (cfr. sentenza 2C\_578/2014 e 2C\_579/2014 del 10 novembre 2014 consid. 3.2 con rinvii). Nel caso in esame, si può escludere che l’audizione dei testimoni indicati dal ricorrente (ovvero quattro procuratori pubblici ed il vice direttore della Divisione delle contribuzioni) possa condurre questa

Camera a modificare la propria opinione. Come visto infatti, questa Corte non esclude che gli orari di lavoro dell'insorgente fossero condizionati da compiti inderogabili quali interrogatori e perquisizioni, svolti su mandato dei procuratori pubblici. Tuttavia non si vede come l'audizione dei magistrati richiesta dall'insorgente possa dimostrare l'incompatibilità dei suoi orari di lavoro con l'uso dei mezzi pubblici e la frequenza con cui questa incompatibilità si sarebbe verificata nei periodi fiscali 2021 e 2022 qui in discussione. Nemmeno si scorge la necessità dell'audizione del vice direttore della Divisione delle contribuzioni \_\_\_\_\_, il quale dovrebbe riferire in merito alla disparità di trattamento nel riconoscimento della deduzione in questione. Come visto, infatti, l'insorgente non pretende vi sia una prassi illegale generalizzata ma si limita ad evocare singoli casi di colleghi di lavoro, sicché se anche il testimone dovesse per ipotesi confermare tale circostanza, nulla potrebbe dedurne il contribuente. Per le medesime ragioni (oltre che per evidenti ragioni di riservatezza) nemmeno si giustifica il richiamo "tutti gli incarti relativi ai collaboratori della polizia giudiziaria nonché dei dipendenti del Cantone Ticino", né del "documento che è stato utilizzato alla base della definizione di tassazione 2020" sulla cui esistenza non si ha alcuna contezza.

#### **E. 9**

Il ricorso è dunque parzialmente accolto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del contribuente, in misura proporzionale alla sua soccombenza. 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, le decisioni su reclamo del 25 settembre 2024 sono riformate nel senso che le deduzioni per le spese di trasporto sono elevate a 2'233.20 per l'IC e a 2'290.40 per l'IFD sia per il 2021 che per il 2022. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 600.– sono a carico del ricorrente in ragione di nove decimi (fr. 540.-). 3. Contro il present \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: \_\_\_\_\_ Il cancelliere:

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