

# **TI\_GERICHTE 80.2024.229 vom 16. Oktober 2024**

TI Tribunale d'appello, 2024-10-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2024.229](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2024.229)

FR: TI\_GERICHTE 80.2024.229 du 16 octobre 2024

IT: TI\_GERICHTE 80.2024.229 del 16 ottobre 2024

## **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, Wochenaufenthalter, trasporto dal domicilio al luogo di lavoro con mezzi pubblici, spese supplementari di alloggio

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Il ricorrente contesta di essere un “Wochenaufenthalter” e lamenta il mancato riconoscimento della deduzione delle spese per l’utilizzo del veicolo privato per la trasferta dal suo domicilio al luogo di lavoro, presso il quale deve recarsi (quasi) bisettimanalmente, e viceversa.

### **E. 2.1**

Secondo l’art. 26 cpv. 1 LIFD rientrano fra le spese professionali deducibili le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro fino a un importo massimo di 3300 franchi.

### **E. 2.2**

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 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. 2.3**

Per quanto concerne l’IFD, il ricorso in punto alla contestazione della deduzione per le spese di trasporto dev’essere respinto, per il semplice fatto che al ricorrente è già stata concessa la deduzione massima di fr. 3'200.--.

### **E. 3.1**

Per quanto concerne l'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). L'art. 9 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) dispone che dai proventi imponibili complessivi siano detratte le spese necessarie al loro conseguimento e le deduzioni generali. Per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo (art. 9 cpv. 1 ultima frase LAID). Diversamente da altri cantoni, il Canton Ticino non ha fissato un tetto massimo per la deduzione delle spese di trasporto.

### **E. 3.2**

Secondo l'art. 3 cpv. 1 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (RL 640.220; quello valido per il periodo fiscale 2023 qui in esame è del 7 dicembre 2022), 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. 3.3**

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. 3.4**

Il riconoscimento della deduzione delle spese causate dall'uso privato del mezzo di trasporto deve dunque costituire l'eccezione e venire ammessa, di regola, unicamente in relazione al tempo di percorrenza quotidiano per recarsi al lavoro. Per il rientro settimanale è invece lecito esigere che il contribuente sopporti qualche "disagio" supplementare e, meglio, anche una sensibile dilatazione del tempo di percorrenza del tragitto da e per il luogo di domicilio, senza considerare che l'uso del mezzo pubblico comporta di regola, sulle lunghe tratte, minor fatica fisica ed è privo di quelle insidie e di quegli imprevisti, che di regola si riscontrano nella circolazione stradale, quali ad es. gli ormai inevitabili ingorghi dovuti a cantieri stradali e autostradali, ai flussi turistici di stagione, alle intemperie e alle

prolungate condizioni invernali del fondo stradale. In altre parole, il riconoscimento della deduzione delle spese causate dall'uso privato del mezzo di trasporto, nel caso del pendolare settimanale ( *Wochenaufenthalter* ), rappresenta l'eccezione (CDT n. 80.96.00193 del 12 novembre 1996; CDT n. 80.95.00217 del 21 marzo 1996; CDT n. 80.2004.41 del 19 maggio 2004).

### **E. 3.5**

Quando si tratta di stabilire se sia possibile e esigibile da un contribuente che intraprenda quotidianamente la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro, il Tribunale federale afferma che la durata della trasferta non è l'unico elemento determinante, ma che si deve verificare, nel singolo caso, se l'ora di inizio e di fine del lavoro permette di pretendere un rientro giornaliero, qual è la durata del lavoro, se il tempo di lavoro (fisso o flessibile, fasce orarie obbligatorie) lascia al contribuente un certo margine in relazione al rientro al domicilio, se si tratta di un lavoro a tempo parziale, oppure in quale modo la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro possa ragionevolmente essere intrapresa (mezzo di trasporto pubblico o privato; frequente cambio di tram/bus/treno) e se la trasferta possa essere in parte impiegata come tempo per il riposo o per il lavoro (lungi viaggi in treno) (sentenza 2A.224/2004 del 26 ottobre 2004 consid. 8.2). L'Alta Corte ha così deciso che si potesse pretendere il rientro giornaliero di un impiegato domiciliato a Soletta, che aveva un impiego a tempo pieno a Berna, con orario flessibile, e che doveva affrontare una trasferta di circa 2 ore e mezzo al giorno, cambiando due volte mezzo di trasporto (sentenza 2A.224/2004 del 26 ottobre 2004 consid. 8.4). In un altro caso, il Tribunale federale ha deciso che si può richiedere al contribuente di spostarsi ogni giorno fino al suo luogo di lavoro, quando il luogo di domicilio e quello di lavoro sono distanti solo circa dieci chilometri l'uno dall'altro ed il tragitto può essere effettuato per mezzo dei trasporti pubblici (sentenza 12 marzo 1997, in: ASA 66 p. 632 = RDAF 1999 II p. 123). La Suprema Corte ha invece ritenuto che non è razionale che un contribuente percorra due volte al giorno 185 chilometri per spostarsi dal Vallese a Ginevra; pertanto, ritenendo irragionevole la deduzione delle spese di viaggio invocata dal ricorrente, ha confermato la decisione delle autorità di tassazione cantonali, che avevano considerato il contribuente come un pendolare settimanale e gli avevano riconosciuto di conseguenza la deduzione delle spese per una camera a Ginevra, in sostituzione di quelle superiori per lo spostamento quotidiano (sentenza n. 2A.479/1995 del 14 maggio 1996, consid. 2c). Ad un contribuente domiciliato a Ginevra, che svolgeva la sua attività a Zollikofen ed al quale l'autorità fiscale cantonale aveva riconosciuto la deduzione della spesa per una camera e per l'abbonamento generale delle FFS, l'Alta Corte ha poi negato la deduzione delle spese per la trasferta con il veicolo privato, che egli invocava argomentando che desiderava trascorrere alcune sere alla settimana con la famiglia (sentenza n. 2P.64/2004 del 19 luglio 2004, in: RDAF 2004 II p. 251). In un'altra sentenza, il Tribunale federale ha ritenuto illogico che un contribuente percorra più di una volta alla settimana un tragitto di andata e di ritorno di 160 chilometri ciascuno; l'Alta Corte ha così confermato la decisione delle autorità cantonali, riconoscendo unicamente la deduzione del costo di una camera, delle spese supplementari per il vitto e della trasferta settimanale con il mezzo pubblico (sentenza n. 2C\_445/2008 del 26 novembre 2008).

### **E. 3.6**

Da parte sua, questa Camera ha già avuto modo di giudicare irragionevole pretendere la deduzione delle spese per il rientro quotidiano al proprio domicilio se il posto di lavoro dista 125 chilometri, sottolineando inoltre la particolare situazione che contraddistingue

l'autostrada A2 e la galleria del San Gottardo (CDT n. 80.2006.76 del 14 giugno 2006). In un'altra decisione, questa Camera ha invece giudicato ancora ragionevole un tragitto di andata e di ritorno quotidiano di 68 chilometri ciascuno, specie se il contribuente vive ancora con i propri genitori ed è in formazione (CDT n. 80.2008.127 del 3 marzo 2009). La deduzione delle spese di trasporto è stata negata anche nel caso di un contribuente, domiciliato a Camorino, che esercitava un'attività dipendente a Oberbüren (SG), a una distanza di circa 242 chilometri e con un tempo di percorrenza medio di 2 ore e 44 minuti (CDT n. 80.2013.67 del 26 aprile 2013).

#### **E. 4.1**

Nella fattispecie è controversa la questione se il ricorrente possa pretendere la deduzione, per l'IC, delle spese per spostarsi due volte la settimana con il mezzo privato da \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ e viceversa, oppure se la soluzione più idonea sia quella prospettata dall'autorità di tassazione che, considerando il ricorrente un "Wochenaufenthalter", ha ammesso in deduzione il costo dell'abbonamento per l'impiego dei mezzi pubblici di trasporto.

#### **E. 4.2**

L'insorgente è impiegato quale "project manager" presso la \_\_\_\_\_, con sede contrattuale di lavoro a \_\_\_\_\_. Per quanto noto, il suo impiego è a tempo pieno. Tuttavia, il datore di lavoro gli consente di svolgere la sua attività per la maggior parte al suo domicilio (home working). È tuttavia tenuto ad essere presente nella sua sede di servizio uno o due giorni alla settimana, a seconda dei giorni in cui vengono programmati gli incontri a cui è tenuto a partecipare. In particolare il ricorrente sostiene di aver percorso 88 volte nel 2023, ovvero con una cadenza appunto di quasi due volte a settimana, il percorso dal proprio domicilio alla sede di servizio e viceversa. Per stabilire se il ricorrente possa essere qualificato Wochenaufenthalter, si deve verificare se possa rientrare giornalmente al domicilio oppure se la distanza fra domicilio e luogo di lavoro sia tale da consentirgli solo un rientro settimanale, indipendentemente dalla possibilità di svolgere in parte il lavoro da casa.

#### **E. 4.3**

Ora, il luogo di domicilio e quello di lavoro distano fra di loro 177 chilometri con un tempo di percorrenza medio di 2 ore e 20 minuti di macchina (dati da: <https://www.google.ch/maps>, consultato il 22 gennaio 2025). Tanto basta per escludere la postulata deduzione delle spese di trasferta (praticamente) bisettimanale con il mezzo privato. Infatti, si tratta di un tragitto che il Tribunale federale ha ritenuto irragionevole percorrere con una tale frequenza. La soluzione che si impone in questa circostanza, ai sensi della citata giurisprudenza, è quella di ammettere la deduzione per i costi di alloggio sul luogo di lavoro e quelli di andata e ritorno dal domicilio una volta a settimana. In altre parole, nel caso in esame non vi sono elementi che impediscano di applicare la giurisprudenza ricordata in precedenza anche al ricorrente. Benché i due giorni in cui l'insorgente è tenuto a presentarsi presso la sede di lavoro ad \_\_\_\_\_ dipendano da come vengono programmati gli incontri cui è tenuto a partecipare, si può infatti pretendere che, quand'anche essi non siano consecutivi, egli alloggi ad \_\_\_\_\_ in attesa del giorno di presenza obbligatorio successivo, per poi tornare al domicilio, con il mezzo pubblico, una volta a settimana. Non esiste d'altronde alcun diritto codificato a restare il più possibile al proprio domicilio.

#### **E. 4.4**

Dal momento che solo un viaggio di andata e ritorno settimanale deve essere ammesso, in applicazione della giurisprudenza relativa ai pendolari settimanali, è possibile per il ricorrente servirsi dei trasporti pubblici. Le località di \_\_\_\_\_ ed \_\_\_\_\_ risultano adeguatamente collegate dai mezzi pubblici. La trasferta richiede mediamente 3 ore e 20 minuti circa (mentre dal 10 agosto 2023 richiedeva verosimilmente un'ora circa aggiuntiva a causa della chiusura della galleria di base del San Gottardo sino al 2 settembre 2024) e comporta generalmente tre cambi (dati da: <https://www. ffs .ch/orari> sito consultato il 21 gennaio 2025). È vero che la durata di percorrenza media in automobile è inferiore a quella necessaria con il mezzo pubblico (almeno quando le condizioni viarie sono ottimali, perché il ricorrente non tiene conto degli orari di punta settimanale, degli ormai inevitabili cantieri stradali, delle condizioni avverse nel periodo invernale, così come della particolare situazione che contraddistingue l'autostrada A2 e la galleria del San Gottardo, la quale oltre ad essere condizionata dai rischi stagionali legati all'esodo dei vacanzieri, proprio nel periodo fiscale qui in oggetto è rimasta chiusa per un periodo di tempo prolungato a causa di lavori di manutenzione) ma ciò non basta ancora a giustificare l'uso del mezzo privato, proprio in considerazione delle particolarità attinenti alla situazione di un pendolare settimanale ( Wochenaufenthalter ) che deve affrontare una sola trasferta alla settimana di andata e ritorno. Quanto alle argomentazioni del ricorrente, relative ai suoi orari di lavoro sfavorevoli, dovuti alla sua posizione professionale, le stesse non sono comprovate e non appaiono decisive non essendo il criterio per ammettere la deduzione per le spese per il mezzo privato quello della "comodità" ma quello dell'"idoneità".

#### **E. 4.5**

La qualifica del contribuente come Wochenaufenthalter consente anche di rispondere all'obiezione contenuta nel ricorso, secondo cui gli orari svantaggiosi dei mezzi pubblici non gli garantirebbero al mattino un collegamento idoneo, qualora, come talvolta capiterebbe, fosse richiesta la sua presenza sul luogo di lavoro a \_\_\_\_\_ prima delle 8 del mattino. Infatti, dal momento che, come accennato, in virtù di tale qualifica si deve riconoscere al ricorrente la deduzione per i costi di alloggio nei pressi del luogo di lavoro, in tale evenienza, egli avrebbe la possibilità di prendere il mezzo pubblico la sera prima e trascorrere la notte presso l'alloggio nelle vicinanze di \_\_\_\_\_. Non è peraltro superfluo osservare come lo stesso contribuente abbia ammesso nel reclamo di aver "provato", nel 2022, ad utilizzare i mezzi pubblici per le proprie trasferte (all'epoca egli ha indicato di lavorare a \_\_\_\_\_, ad appena 20 chilometri circa di distanza dall'attuale sede di lavoro \_\_\_\_\_), rilevando come la scelta di utilizzare il veicolo privato nel periodo fiscale seguente, sia stata "dettata dalla necessità di una maggiore flessibilità e dalla significativa riduzione dei tempi di percorrenza". A ben vedere, se l'utilizzo del mezzo pubblico fosse risultato realmente incompatibile con gli orari richiesti dall'attività professionale svolta dal ricorrente, egli se ne sarebbe accorto nell'arco di poche trasferte ed avrebbe subito optato per l'utilizzo del veicolo privato, ciò che non ha fatto continuando, secondo quanto emerge dalla sua dichiarazione fiscale per l'anno in questione, a servirsi del trasporto ferroviario per tutto l'arco del 2022. Si rileva del resto che quella di trasferirsi in \_\_\_\_\_ da \_\_\_\_\_ nel 2022, come emerge anche dall'e-mail del 7 novembre 2024 di \_\_\_\_\_ " senior contract Manager " della \_\_\_\_\_, sia stata verosimilmente una scelta presa dal contribuente, cui il datore di lavoro ha acconsentito a condizione che egli garantisse una presenza di due volte a settimana presso la sede di \_\_\_\_\_. Non vi sono pertanto le condizioni per non ritenere adeguato l'uso del mezzo pubblico.

### **E. 5.1**

Resta infine da determinare la deduzione relativa alle spese di alloggio, cui ha diritto il ricorrente. In effetti l'autorità fiscale, ha ritenuto (giustamente) che il contribuente dovesse essere considerato un "Wochenaufenthalter" facendo inoltre riferimento, nella decisione impugnata, al fatto che si potesse esigere da questa categoria di lavoratori che essi "scelgano un luogo di residenza settimanale il più possibile vicino al luogo di lavoro". A fronte di ciò, quanto ammesso in deduzione dall'autorità di tassazione, ovvero unicamente le spese per l'abbonamento annuale del mezzo pubblico, risulta incompleto, mancando la deduzione per l'alloggio.

### **E. 5.2**

Secondo l'art. 5 cpv. 1 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2023, sono considerate spese supplementari di alloggio quelle causate dal pernottamento al luogo di lavoro quando il contribuente vi soggiorna durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana. È ammessa la deduzione dell'effettivo costo fino a un massimo di 800 franchi per l'affitto di una camera e dell'effettivo costo fino a un massimo di 1'000 franchi per l'affitto di un monolocale o di un appartamento munito di cucina e, a titolo di spese di trasporto, le spese per il rientro regolare al domicilio fiscale oltre a quelle stabilite dall'articolo 3 per il trasporto dalla propria abitazione al luogo di lavoro. Analoga normativa è prevista dal diritto federale, segnatamente dall'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del

### **E. 5.3**

Questa Camera ha già avuto modo di affermare che un importo di fr. 800.- mensili è conforme alle esigenze richieste ad un alloggio che rientra nella nozione di spesa professionale (CDT 80.2007.137 del 22 ottobre 2008 consid. 3.4., con riferimento a CDT n. 80.2001.145 del 15 novembre 2001; in RDAT I-2002 n. 4t), rilevando inoltre come un tale importo mensile sia sufficiente per prendere in locazione un monolocale con servizi e cucina in ogni località della Svizzera. In queste circostanze si giustifica di ammettere una spesa per alloggio sul luogo di lavoro di fr. 9'600.--, che corrisponde alla pigione annuale. 6. Ne discende che la decisione impugnata è riformata nel senso che, oltre alle spese per l'abbonamento annuale del mezzo pubblico di fr. 3'860.-- per l'IC e di fr. 3'200.-- per l'IFD, viene ammessa in deduzione, sia per l'IC che per l'IFD anche la spesa per alloggio sul luogo di lavoro pari a fr. 9'600.--. La tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico del ricorrente in misura proporzionale alla sua soccombenza. Al ricorrente, patrocinato da un'assicurazione di protezione giuridica, è inoltre riconosciuta una congrua indennità per ripetibili. 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 del 16 ottobre 2024 è riformata nel senso che, oltre alle spese per l'abbonamento annuale del mezzo pubblico di fr. 3'860.-- per l'IC e di fr. 3'200.-- per l'IFD, viene ammessa in deduzione, sia per l'IC che per l'IFD, la spesa per alloggio sul luogo di lavoro per fr. 9'600.--. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 900.- sono a carico del ricorrente nella misura di un terzo (fr. 300.--). Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 500.- per ripetibili. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

presidente:

Il cancelliere:

**E. 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. 9 cpv. 3 prevede che per le spese supplementari causate dall'alloggio possano essere dedotte le spese per una camera, conformemente alle pigioni usuali nel luogo di soggiorno.

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