

TI_GERICHTE 80.2024.66 vom 6. März 2024

TI Tribunale d'appello, 2024-03-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2024.66

FR: TI_GERICHTE 80.2024.66 du 6 mars 2024

IT: TI_GERICHTE 80.2024.66 del 6 marzo 2024

Regeste

Deduzioni: spese professionali, pendolare settimanale, spese di alloggio, appartamento di proprietà del contribuente, divisione del valore locativo per il numero di locali dell'appartamento

Erwägungen

E. 1

Contestata, nel caso di specie, è la mancata deduzione delle spese legate alla doppia economia domestica. Secondo il contribuente, il fatto di essere proprietario dell'abitazione in cui risiede nel luogo di lavoro settimanale non dovrebbe avere alcuna influenza sulla deducibilità delle spese di vitto e di alloggio. Di diverso parere l'autorità fiscale, la quale ritiene le postulate deduzioni come "fittizie", non essendoci un reale esborso e quindi una diminuzione della capacità contributiva.

E. 2

LT delega al Consiglio di Stato il compito di stabilire delle deduzioni complessive. Per l'imposta federale diretta, le spese di trasporto sono deducibili entro un limite massimo di 3'000 franchi. Per le spese per i pasti e le altre spese professionali, una delega all'esecutivo per stabilire deduzioni complessive è prevista dall'art. 26 cpv. 2 LIFD.

E. 2.1

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD sono deducibili a titolo di spese professionali le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (lett. a), come pure le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni (lett. b) e le altre spese necessarie per l'esercizio della professione (lett. c). Per le spese professionali, l'art. 25 cpv.

E. 2.2

Costituiscono spese di acquisizione del reddito quelle che il contribuente non può evitare e che sono, essenzialmente, dovute o causate dalla realizzazione del reddito. È necessario che la spesa sia economicamente necessaria al conseguimento del reddito e che non si possa esigere dal contribuente che vi rinunci. Il requisito della necessità dev'essere inteso in senso lato. La giurisprudenza del Tribunale federale non esige infatti che il contribuente non possa acquisire il reddito dell'attività lucrativa senza sostenere le spese professionali della quale richiede la deduzione . L'esistenza di un legame sufficientemente stretto tra la spesa, della quale viene domandata la deduzione, ed il reddito imponibile dev'essere esaminata in funzione dell'insieme delle circostanze concrete (s entenza TF 2C_877/2018 del 7 maggio 2019, consid. 4.2 e giurisprudenza citata).

E. 2.3

e giurisprudenza citata). La possibilità di utilizzare l'immobile, da parte del proprietario, incrementa infatti la sua capacità contributiva (Locher, Kommentar DBG, vol. I, 2 a ed., Basilea 2019, n. 20 ad art. 21 LIFD, p. 660). Se il valore locativo costituisce un reddito in natura, come tale soggetto all'imposta sul reddito, non si vede come si possa qualificare fittizia la deduzione fatta valere dall'insorgente, per il solo fatto che non ha avuto un corrispondente esborso monetario. D'altra parte, è innegabile che, riservandosene l'uso personale, non ha potuto cedere in locazione l'appartamento a terzi, conseguendo un reddito immobiliare in forma pecuniaria. Nel caso in cui l'abitazione in questione fosse stata ceduta in locazione a terzi, dal punto di vista fiscale il reddito immobiliare non sarebbe mutato, trattandosi di un'abitazione secondaria, per la quale il valore locativo corrisponde al valore di mercato (DTF 124 I 145 consid. 3a). Pronunciandosi su un caso riguardante un contribuente che trascorreva la settimana lavorativa in una casa di vacanza di sua proprietà, il Tribunale amministrativo del Canton Berna non ha escluso in linea di principio la deduzione calcolata sul valore locativo, ma ha riformato la decisione impugnata ammettendo in deduzione le spese ipotetiche per la locazione di una camera in una località più vicina al luogo di lavoro (sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna 100.2016.139/140 del 27 novembre 2017 consid. 5, in StE 2018 B 22.3 n. 120). Non si vede pertanto per quale ragione la deduzione invocata dal ricorrente dovrebbe essergli negata per il solo fatto che le spese professionali non corrispondono ad un esborso monetario. Con la decisione contestata, di fatto al contribuente non viene riconosciuto il diritto di dedurre spese di doppia economia domestica, costi che tuttavia sono necessari per poter svolgere, nel Canton Grigioni, la propria attività lavorativa.

E. 2.3.1

Per quanto concerne le imposte cantonali, le spese professionali sono stabilite dal Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (quello valido per il periodo fiscale 2022 è del 10 novembre 2021), segnatamente dagli articoli 3 e seguenti, che concernono le spese di trasporto, le spese supplementari di doppia economia domestica e le spese di alloggio. Analoghe deduzioni sono previste, per l'imposta federale diretta, dagli articoli 5, 6 e 9 dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente (Ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1) e dalla relativa appendice, aggiornata di periodo in periodo. Come precisano ulteriormente l'art. 1 dell'Ordinanza sulle spese professionali e l'art. 3 del Decreto esecutivo, le spese professionali deducibili sono quelle necessarie al conseguimento del proprio reddito e in causalità diretta con lo stesso. E contrario, non sono quindi deducibili a titolo di spese professionali le spese che eccedono il necessario e che non sono in un nesso di causalità diretta con il conseguimento del relativo reddito.

E. 2.3.2

Per quanto concerne le spese supplementari di alloggio, l'art. 5 cpv. 1 del Decreto cantonale, prevede che siano 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. Per l'art. 5 cpv. 2 del Decreto 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.

E. 2.3.3

L'art. 9 cpv. 1 dell'Ordinanza federale sulle spese professionali, da parte sua, dispone che i contribuenti che durante i giorni lavorativi risiedono al luogo di lavoro e vi passano di conseguenza la notte ma che, i giorni festivi, rientrano regolarmente al proprio domicilio fiscale, possano dedurre le spese supplementari del soggiorno fuori domicilio. Secondo l'art. 9 cpv. 2 dell'Ordinanza, per le spese supplementari causate dai pasti presi fuori casa sono fissate deduzioni forfettarie (art. 3). È esclusa la giustificazione di spese più elevate. Per l'art. 9 cpv. 3 per le spese supplementari causate dall'alloggio possono essere dedotte le spese per una camera, conformemente alle pigioni usuali nel luogo di soggiorno.

E. 2.4

L'Alta Corte ha più volte indicato che, nel caso in cui il luogo di lavoro del contribuente è troppo distante dal suo domicilio, non viene ammessa la deduzione delle spese di trasporto con il veicolo privato. La soluzione che s'impone generalmente consiste nell'ammettere la deduzione delle spese di alloggio sul luogo di lavoro e quelle per il ritorno al domicilio durante il fine settimana. Sono queste spese che appaiono come necessarie all'acquisizione del reddito (sentenza TF 2C_445/2008 del 26 novembre 2008 consid. 5.2 e giurisprudenza citata; il TF ha invece riconosciuto le spese di trasporto nella sentenza 9C_706/2022 del 23 novembre 2023).

E. 3.1

Nel caso in esame, il ricorrente, durante la settimana risiede – per motivi di lavoro – presso l'abitazione di _____, di sua proprietà. Si tratta di una casa con due appartamenti. Il contribuente è impiegato all'80% ed è dipendente del Canton _____. Lavora a _____, un Comune che si trova nelle immediate vicinanze di _____ (cfr. certificato di salario agli atti). Nel Modulo 7 (Immobili, determinazione della sostanza e del reddito immobiliare), il ricorrente indicava un valore locativo di fr. 16'470.-, con la seguente nota accompagnatoria: Dichiarato il 90% del reddito locativo per "Wohnung 1" + "Parkplatz". Wohnung 2 non è stato affittato e non ha generato reddito poiché manca di una scala di accesso. Dal 1.1.2023 l'appartamento è affittato ed è stata costruita la scala di accesso, il reddito locativo verrà adeguato di conseguenza. Come visto, per l'uso dell'appartamento a _____, nel Modulo 4 (Spese professionali del contribuente), ha chiesto in deduzione l'importo di fr. 12'000.-, relativo ad un alloggio con cucina.

E. 3.2

Neppure il fisco cantonale mette in discussione la necessità, per il ricorrente, di disporre di un alloggio nel Canton Grigioni, per trascorrervi le notti durante le settimane lavorative. Non si potrebbe infatti pretendere da quest'ultimo che intraprenda la tratta di andata e ritorno dal domicilio a _____ giornalmente, ritenuto come con i mezzi pubblici la sola andata dura dalle 3 ore e 11 minuti alle 3 ore e 54 minuti e che con l'automobile la durata della trasferta ammonta comunque a 1 ora e 43 minuti.

E. 3.3

Come ricordato, l'autorità di tassazione ha tuttavia negato la deduzione delle spese di alloggio, argomentando che si sarebbe trattato di una "deduzione fittizia" e che la capacità contributiva del contribuente non risultava diminuita a "causa" dell'attività lavorativa nel Canton Grigioni. Ora, la motivazione adottata dall'autorità fiscale cantonale si scontra

anzitutto con quanto più volte affermato dal Tribunale federale, secondo cui il valore locativo dell'immobile destinato all'uso personale non rappresenta un introito fittizio, bensì un reddito reale in natura (sentenza TF n. 2C_5/2007 del 21 giugno 2007 consid.

E. 3.4

La situazione del ricorrente, che pretende la deduzione di spese professionali legate al valore locativo della propria abitazione, presenta evidenti analogie con quella in cui si trova il contribuente che usa una camera privata per scopi professionali. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i costi per l'uso professionale di un locale privato possono essere considerati non spese per il mantenimento personale bensì altre spese professionali, se il contribuente deve svolgere a casa una parte essenziale della sua attività professionale, per il fatto che il datore di lavoro non mette a sua disposizione un locale di lavoro adeguato e a condizione che il contribuente disponga nella sua abitazione privata di un locale specifico, che serve precipuamente a scopi professionali e non privati. Se un locale professionale viene usato principalmente, ma non esclusivamente, per scopi professionali, si deve riprendere quale spesa per il mantenimento personale la quota dei costi che si riferisce all'uso privato (sentenza del Tribunale federale 2C_1033/2017 del 31 maggio 2018 consid. 3.1 e giurisprudenza citata). In questo contesto, è irrilevante che il locale di lavoro faccia parte di un immobile preso in locazione o di proprietà del contribuente. Per calcolare la misura della deduzione, ci si basa o su una quota dei costi effettivi di locazione o di una quota del valore locativo fiscalmente determinante, inclusi i costi accessori (Suter/Meier , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 43 ad art. 26 LIFD, p. 627; Locher , op. cit., n. 47 ad art. 26 LIFD, p. 805; v. anche la sentenza CDT n. 80.1998.301 dell'8 febbraio 2000 consid. 4.2, in: RDAT II-2000 n. 3t). Se viene considerato spesa professionale anche l'uso di una camera privata per scopi professionali nella casa appartenente allo stesso contribuente, ci si domanda cosa impedisca di ammettere in deduzione quale spesa professionale il valore locativo dell'abitazione occupata dal contribuente che durante i giorni lavorativi deve risiedere al luogo di lavoro.

E. 3.5

Per i motivi esposti, la deduzione delle spese di doppia economia domestica fatte valere dal ricorrente deve essere ammessa.

E. 4.1

Come già ricordato, l'art.

E. 4.2

Il Tribunale federale ha affermato che il termine "camera", secondo l'Ordinanza sulle spese professionali, dev'essere interpretato in modo attuale e tenendo conto dell'adeguatezza dell'alloggio. In questa prospettiva ha ritenuto che non si può certo pretendere che una persona adulta, che lavora e che deve vivere lontano da casa durante la settimana per motivi professionali, trascorra questo tempo ad esempio in un appartamento in comune e che si accontenti di condividere semplicemente il bagno e la cucina. L'art. 9 cpv. 3 dell'Ordinanza sulle spese professionali va quindi inteso nel senso che il termine "camera" si riferisce fondamentalmente a un monolocale o a uno studio con bagno e piccola cucina o angolo cottura. Tuttavia, se il contribuente prende in locazione un alloggio più grande o particolarmente lussuoso nel luogo in cui soggiorna durante la settimana, allora si tratta di spese che potrebbe evitare. Sebbene il contribuente sia ovviamente libero di sostenerle, le

spese aggiuntive che ne derivano non costituiscono pertanto costi di acquisizione del reddito secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD. Nella misura in cui un contribuente sostiene spese che vanno al di là di quanto necessario e ragionevole per il conseguimento del reddito, ad esempio per motivi di maggiore comodità, si tratta piuttosto del soddisfacimento di esigenze personali nell'ambito dell'impiego del reddito e quindi di spese di mantenimento non deducibili (cfr. art. 34 lett. a LIFD). In questi casi, le autorità fiscali devono quindi procedere a una corrispondente esclusione della parte eccedente dei costi (sentenza TF 2C_728/2010 del 25 marzo 2011 consid. 2.1). La Suprema Corte ha ritenuto conforme al diritto federale il calcolo della deduzione basato sulla divisione della pigione annua per il numero di locali che compongono l'abitazione. Nel caso concreto, trattandosi di 2 locali e mezzo, il canone di locazione è stato diviso per 2.5. Il fatto che in tal modo bagno e cucina non fossero considerati interamente ma solo proporzionalmente, rispetto al caso della locazione del monolocale, è stato ritenuto giustificato, in considerazione del fatto che questi ambienti sono solitamente più ampi e meglio arredati in appartamento di più locali (sentenza TF 2C_728/2010 del 25 marzo 2011 consid. 2.2).

E. 4.3

Nel caso in esame, non è noto il numero di locali che compongono l'appartamento di proprietà del ricorrente, da lui occupato durante la settimana lavorativa. Gli atti sono pertanto rinviati all'UT, perché proceda alla verifica della situazione abitativa del contribuente e stabilisca l'ammontare della deduzione, dividendo il valore locativo annuo per il numero di locali dell'appartamento. 5. 5.1. Nella propria dichiarazione d'imposta, il contribuente ha inoltre chiesto in deduzione la somma di fr. 3'200.- relativa al vitto. Nella decisione su reclamo l'autorità fiscale ha precisato che, per quanto concerneva la deduzione del pasto serale, la stessa non poteva essere ammessa siccome il contribuente aveva a disposizione, nell'immobile di proprietà, una cucina. 5.2. 5.2.1. In relazione ai contribuenti che durante i giorni lavorativi risiedono al luogo di lavoro e vi passano di conseguenza la notte ma che, i giorni festivi, rientrano regolarmente al proprio domicilio fiscale, l'art. 9 cpv. 2 dell'Ordinanza sulle spese professionali prevede che, per le spese supplementari causate dai pasti presi fuori casa, siano fissate deduzioni forfettarie (art. 3) ed esclude la giustificazione di spese più elevate. L'appendice dell'Ordinanza dispone che la deduzione intera ammonti a fr. 6'400.- all'anno e quella parziale (applicabile se, conformemente all'art. 6 cpv. 2, per uno dei pasti principali è concessa soltanto la mezza deduzione) a fr. 4'800.-. Se tuttavia il contribuente ha a disposizione una cucina nel luogo di residenza settimanale, ha diritto alla deduzione per un solo pasto (sentenza TF 2C_14/2009 del 22 aprile 2009 consid. 2.1). 5.2.2. Per l'imposta cantonale, l'art. 4 cpv. 1 del Decreto esecutivo prevede che siano considerate spese supplementari per doppia economia domestica quelle causate al contribuente quando non può consumare un pasto principale al proprio domicilio; la relativa deduzione è ammessa se il luogo di lavoro è a notevole distanza da quello di domicilio oppure quando, per le condizioni imposte dall'attività professionale, la pausa per i pasti è tale da non permettere al contribuente di rientrare a domicilio. L'art. 4 cpv. 2 del Decreto stabilisce che la deduzione è stabilita come segue: a) se il contribuente rientra ogni giorno al domicilio, per ogni pasto principale consumato fuori casa: 15 franchi il giorno o 3'200 franchi l'anno se i pasti a mezzogiorno sono consumati regolarmente fuori casa; b) se il contribuente soggiorna al luogo di lavoro durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana, per ogni pasto consumato fuori casa: 15 franchi, vale a dire 30 franchi il giorno o 6'400 franchi l'anno se le medesime circostanze sussistono tutto l'anno. L'art. 4 cpv. 3 del Decreto precisa che, se al luogo di

lavoro il contribuente dispone di un monolocale o di un appartamento munito di cucina, la deduzione per i pasti o il pasto ivi consumati non viene riconosciuta in quanto il contribuente non ha alcuna spesa supplementare. 5.2.3. Per quanto concerne l'onere della prova, in ambito fiscale vale il principio in base al quale l'autorità deve sostanziare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico impositivo, mentre i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario devono essere dimostrati dal contribuente (p. es. DTF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). 5.3. Ora, il contribuente non ha richiesto la deduzione del pasto serale, bensì di quello di mezzogiorno. Non è tuttavia noto se, nelle pause pranzo, faccia rientro a _____ per consumarvi il pranzo né se l'attività lucrativa (80%) sia esercitata su 5 o 4 giorni settimanali. Motivo per il quale, anche su questo punto la decisione dev'essere annullata e gli atti rinviati all'UT, il quale, dopo aver interpellato, su tale aspetto, il contribuente, dovrà emanare una nuova decisione. 6. Il ricorso è accolto ai sensi dei considerandi. La decisione è annullata e l'incarto è trasmesso all'UT perché adotti una nuova decisione. Non si prelevano tassa di giustizia e spese. Al contribuente, non patrocinato, non vengono assegnate ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto ai sensi dei considerandi. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 6 marzo 2024 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adotti una nuova decisione dopo gli accertamenti necessari. 2. Non si prelevano tassa di giustizia e spese. 3. Non vengono assegnate ripetibili. 4. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: La cancelliera:

E. 9

cpv. 3 dell'Ordinanza sulle spese professionali 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. Per l'imposta cantonale, l'art. 5 cpv. 2 del Decreto esecutivo ammette 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.

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