

## **BGE 149 II 454**

Bundesgericht (BGE), 2023-07-24, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_149 II 454](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149_II_454)

FR: ATF 149 II 454

IT: DTF 149 II 454

### **Regeste**

Regeste Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG; Anspruch auf Pauschalabzug für "übrige Berufskosten" bei Vorliegen eines von der Steuerbehörde genehmigten Spesenreglements. Verweigerung des Abzugs für "übrige Berufskosten" durch die kantonalen Behörden, da der Steuerpflichtige gestützt auf ein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement eine Spesenvergütung erhalten hat (E. 3). Unterscheidung zwischen Spesen im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Namen und Auftrag des Arbeitgebers und Kosten, welche zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind; Darlegung der jüngeren Rechtsprechung, wonach ein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement lediglich die Spesen im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Namen und Auftrag des Arbeitgebers betrifft (E. 4). Gewährung des Pauschalabzugs für übrige Berufskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG, da eine Verweigerung aufgrund der Spesenvergütung, welche der Steuerpflichtige gestützt auf ein von der Steuerbehörde genehmigtes Reglement erhalten hat, nicht zulässig ist und für die Gewährung des Pauschalabzuges kein Nachweis der tatsächlichen Kosten notwendig ist (E. 5).

### **Volltext**

Urteilkopf 149 II 454 38. Estratto della sentenza della III Corte di diritto pubblico nella causa A. contro Divisione delle contribuzioni della Repubblica e Cantone Ticino (ricorso in materia di diritto pubblico) 9C\_643/2022 del 24 luglio 2023 Regeste Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG ; Anspruch auf Pauschalabzug für "übrige Berufskosten" bei Vorliegen eines von der Steuerbehörde genehmigten Spesenreglements. Verweigerung des Abzugs für "übrige Berufskosten" durch die kantonalen Behörden, da der Steuerpflichtige gestützt auf ein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement eine Spesenvergütung erhalten hat (E. 3). Unterscheidung zwischen Spesen im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Namen und Auftrag des Arbeitgebers und Kosten, welche zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind; Darlegung der jüngeren Rechtsprechung, wonach ein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement lediglich die Spesen im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Namen und Auftrag des Arbeitgebers betrifft (E. 4). Gewährung des Pauschalabzugs für übrige Berufskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG , da eine Verweigerung aufgrund der Spesenvergütung, welche der Steuerpflichtige gestützt auf ein von der Steuerbehörde genehmigtes Reglement erhalten hat, nicht zulässig ist und für die Gewährung des Pauschalabzuges kein Nachweis der tatsächlichen Kosten notwendig ist (E. 5). Sachverhalt ab Seite 455 BGE 149 II 454 S. 455 A. A.a Il 5 gennaio 2020, A. ha inoltrato all'autorità competente la dichiarazione fiscale 2018. La decisione di tassazione è del 12 febbraio successivo. Rispetto ai dati dichiarati, l'ufficio di tassazione non ha riconosciuto le deduzioni relative alle spese per il veicolo privato, relative al forfait per "altre spese professionali" e relative alle spese di formazione e perfezionamento. Il contribuente ha interposto reclamo contro la tassazione, allegando il regolamento sulle

spese e l'aggiunta al regolamento sulle spese del suo datore di lavoro, approvati dall'ufficio di tassazione competente il 26 novembre 2007. A.b Con decisione del 12 maggio 2021, l'autorità fiscale ha parzialmente accolto il reclamo e fissato il reddito imponibile a fr. XXX'500.- (imposta cantonale) e a fr. XXX'800.- (imposta federale diretta). In merito alla deduzione del forfait per "altre spese BGE 149 II 454 S. 456 professionali" lo ha tuttavia respinto, osservando: "... in caso di versamento da parte del datore di lavoro di un'indennità forfettaria atta a coprire le spese sopportate dal dipendente, si presuppone che tale indennità copra tutte le spese sopportate dal dipendente, e di conseguenza non può più essere concessa la deduzione forfettaria. In considerazione di quanto sopra e che non vengono comprovate spese superiori all'indennità ricevuta la deduzione forfettaria non è ammessa". A.c Contestando l'applicazione della prassi secondo cui, quando il contribuente beneficia di un rimborso forfettario delle spese di rappresentanza da parte del suo datore di lavoro, la deduzione forfettaria per "altre spese professionali" non è ammessa, A. si è rivolto alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino. Con sentenza del 24 novembre 2021, quest'ultima ha respinto il gravame, confermando il diniego della deduzione. B. Con ricorso in materia di diritto pubblico del 10 gennaio 2022, A. ha impugnato il giudizio della Corte cantonale davanti al Tribunale federale. In via principale, chiede il riconoscimento del forfait per "altre spese professionali" in ragione di fr. 2'500.- per l'imposta cantonale e di fr. 4'000.- per l'imposta federale diretta, con fissazione del reddito imponibile in fr. XXX'000.- per l'imposta cantonale e di fr. XXX'400.- per l'imposta federale diretta. In via eventuale, domanda che la tassa di giustizia cantonale sia posta a suo carico solo in ragione di fr. 100.-, mentre le spese di cancelleria siano stralciate. La Camera di diritto tributario, la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino e l'Amministrazione federale delle contribuzioni hanno proposto che l'impugnativa sia respinta. Con ulteriori scritti, le parti si sono riconfermate nelle loro posizioni. Erwägungen Dai considerandi: 2. L'insorgente si lamenta innanzitutto del fatto che la Corte cantonale abbia confermato il diniego della deduzione in discussione senza esaminare la critica relativa alla disparità di trattamento tra lavoratori soggetti all'imposta alla fonte e lavoratori imposti in modo ordinario. Come vedremo, il diniego della deduzione non può essere condiviso. Di conseguenza, anche la critica relativa alla lesione del diritto di essere sentito ( art. 29 cpv. 2 Cost. ) non va approfondita. BGE 149 II 454 S. 457 I. Imposta federale diretta 3. In via principale, è litigioso il diniego della deduzione forfettaria per "altre spese professionali" giusta l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD (RS 642.11). 3.1 Tra le spese professionali che sono deducibili dal reddito da attività lucrativa dipendente rientrano le altre spese necessarie per l'esercizio della professione ai sensi dell'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD. Per le spese professionali secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD sono stabilite delle deduzioni complessive (cosiddetto forfait); il contribuente può giustificare spese più elevate ( art. 26 cpv. 2 LIFD ; DTF 136 II 241 consid. 10.2). L'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD è completato dall'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), che nell'appendice in vigore tra il 1° gennaio 2016 e il 31 dicembre 2022 (RU 2015 861), qui determinante, prevede che la deduzione per "altre spese professionali" corrisponde al 3 % del salario netto, con un minimo di fr. 2'000.- ed un massimo di fr. 4'000.-. 3.2 Rispondendo all'obiezione del contribuente, che osservava che l'indennità versatagli dal datore di lavoro in base al regolamento sulle spese approvato dall'amministrazione fiscale competente non concerne le stesse spese per cui è concessa la deduzione prevista dall'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD, la Corte cantonale ha tutelato la decisione

su reclamo riferendosi alle sentenze 2C\_326/2008 del 23 settembre 2008 e 2C\_73/2019 del 9 ottobre 2020. 3.2.1 La sentenza 2C\_73/2019 è un giudizio nel quale il Tribunale federale ha negato il diritto alla deduzione per "altre spese professionali", osservando che le spese rimborsate in base al regolamento sulle spese prodotto dai ricorrenti non riguardavano soltanto spese eseguite nell'interesse del datore di lavoro, ma anche altre spese professionali, ragione per la quale non vi era più nessuno spazio per far valere - in parallelo - una deduzione forfettaria supplementare giusta l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD. Nel contempo, essi non avevano nemmeno sostenuto che le loro spese reali fossero maggiori dell'indennità percepita e domandato - producendo della documentazione specifica al riguardo - la deduzione per l'eccedenza (sentenza 2C\_73/2019 del 9 ottobre 2020 consid. 4.3.1 e 4.3.2). BGE 149 II 454 S. 458 3.2.2 Questo giudizio - come il giudizio 2C\_75/2018 del 24 agosto 2018, che disponeva un rinvio all'istanza precedente - si basa sulla sentenza 2C\_326/2008, che aveva per oggetto un regolamento delle spese approvato dall'autorità fiscale e nella quale il Tribunale federale aveva rilevato: (a) che, se il datore di lavoro versa ad un suo dipendente un'indennità per compensare le spese da lui sostenute, occorre partire dal principio che questa indennità copra tutte le spese effettivamente sostenute dal dipendente e che la deduzione forfettaria prevista dall'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD non sia più possibile; (b) che in una simile fattispecie il dipendente ha solo la possibilità di provare che le spese da lui sopportate sono maggiori di quelle riconosciute nel regolamento dal datore di lavoro; (c) che ad altra conclusione non può condurre nemmeno l'obiezione secondo cui il rimborso versato dal datore di lavoro e l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD mirano a due tipi di spese diverse perché, sia nel primo che nel secondo caso, si tratta di spese "indispensabili all'esercizio della professione". 3.3 Nel ricorso e nella replica, l'insorgente ribadisce che l'indennità versatagli dal datore di lavoro in base al regolamento sulle spese approvato dall'amministrazione fiscale competente non concerne le stesse spese per cui è concessa la deduzione prevista dall'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD, che sarebbe stato violato. Con osservazioni spontanee del 7 novembre 2022, si richiama inoltre alla sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre precedente, sostenendo che la stessa avrebbe un impatto decisivo anche per la presente vertenza. 4. 4.1 La sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022, parzialmente pubblicata in DTF 148 II 504 , riguarda un'indennità di fr. 18'000.- riconosciuta a titolo di rimborso spese per l'uso professionale del veicolo privato e una deduzione per spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro, ammesse in ultima istanza cantonale dal Tribunale amministrativo vodese (per quanto riguarda la deduzione, in modo completo per il 2015 e fino all'importo massimo previsto dalla legge per il 2016). Su ricorso dell'autorità fiscale, il Tribunale federale ha confermato il giudizio impugnato in merito ad entrambi gli oggetti litigiosi. 4.2 In tale contesto, viene dapprima ribadito che il diritto fiscale svizzero non conosce una nozione autonoma di spese ma che, riferendosi alla regolamentazione vigente nel diritto del lavoro (al BGE 149 II 454 S. 459 riguardo, cfr. in particolare l' art. 327a CO ), fa anch'esso delle distinzioni. Da un lato, vi sono le spese legate a un intervento concreto del dipendente in nome e per conto del datore di lavoro, che vengono rimborsate dal datore lavoro e che, dando luogo a un mero rimborso, non hanno conseguenze sulla tassazione ( art. 17 LIFD ; DTF 148 II 504 consid. 5.1.2 e 5.1.3; sentenza 2C\_316/2020 del 20 ottobre 2020 consid. 3.2.1 e 3.2.4; SUTER/MEIER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4 a ed. 2022, n. 21 seg. ad art. 17 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ed. 2019, n. 24 seg. ad art. 17 LIFD ). D'altro lato, vi sono le spese sostenute dal contribuente per il conseguimento del reddito, che restano di principio a suo carico, ma possono essere dedotte dal reddito

conseguito ( art. 26 cpv. 1 LIFD ; sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022 consid. 6, non pubblicato in DTF 148 II 504 ; sentenza 2C\_316/2020 del 20 ottobre 2020 consid. 3.2.1; JEAN-BLAISE ECKERT, in Commentaire LIFD, 2 a ed. 2017, n. 1 segg. ad art. 26 LIFD ).

4.3 Viene poi rilevato che davanti a un rimborso spese del datore di lavoro bisogna di regola chiedersi se esso corrisponde alle spese sostenute dal dipendente, che non incidono sulla tassazione, o se l'importo superi le spese sostenute, con la conseguenza che l'eccedenza deve essere imposta come reddito supplementare ( art. 17 cpv. 1 LIFD ; DTF 148 II 504 consid. 5.1.3; sentenza 2C\_316/2020 del 20 ottobre 2020 consid. 3.2.5), ma che questa verifica non ha luogo quando il rimborso spese è previsto da un regolamento approvato dall'autorità fiscale. In tal caso, bisogna infatti partire dal principio che il rimborso corrisponde alle spese effettivamente sostenute in favore del datore di lavoro, perché questo aspetto è stato già regolato in precedenza tra il datore di lavoro e il fisco per tutti i dipendenti, e non vi è spazio per ulteriori verifiche ( DTF 148 II 504 consid. 5.1.3 e 5.2, con riferimento anche al fatto che, se non si decidesse in tal senso e si permettesse un esame caso per caso, l'approvazione del regolamento delle spese da parte delle autorità fiscali perderebbe ogni utilità pratica).

4.4 Preso atto della critica secondo cui il contribuente non aveva dimostrato di avere percorso con il veicolo privato un numero di chilometri corrispondente al rimborso riconosciuto, e occorreva BGE 149 II 454 S. 460 pertanto considerare che l'importo di fr. 18'000.- che gli era stato versato fosse in realtà servito a coprire le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro, viene infine respinta anche tale argomentazione. Questo perché, dal momento dell'approvazione del regolamento, non è nemmeno più possibile sostenere che le spese per cui è previsto il rimborso siano (anche) spese diverse da quelle legate a un intervento in nome e per conto del datore di lavoro (sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022 consid. 6.4, non pubblicato in DTF 148 II 504 ).

5. 5.1 Ora, nel corso della procedura davanti alle autorità ticinesi il ricorrente ha prodotto un regolamento sulle spese e un'aggiunta al regolamento sulle spese che gli riconoscono un'indennità forfettaria per le spese "die einem Mitarbeitenden im Interesse des Arbeitgebers angefallen sind". Essi sono datati 26 novembre 2007 e sono stati approvati dall'amministrazione fiscale del Cantone Zurigo, dove ha sede il datore di lavoro. Le circostanze di fatto descritte non sono contestate e vincolano il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). Altrettanto incontestato è che, basandosi principalmente sulla sentenza 2C\_326/2008 del 23 settembre 2008, le autorità fiscali ticinesi hanno negato il riconoscimento della deduzione prevista dall'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD, facendo riferimento al rimborso spese già previsto dal regolamento approvato dall'autorità fiscale.

5.2 Come a ragione sostiene anche il ricorrente, alla luce della sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022, il diniego della deduzione richiesta non può essere tuttavia confermato.

5.2.1 Nella sentenza 2C\_804/2021, parzialmente pubblicata, il Tribunale federale ha infatti deciso che dal momento dell'approvazione di un regolamento sulle spese, 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 (sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022 consid. 6.4, non pubblicato in DTF 148 II 504 , con rinvio ai consid. 5.1.3 e 5.2).

5.2.2 D'altra parte, quanto deciso nella sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022 con riferimento alle spese di trasporto giusta l' art. 26 BGE 149 II 454 S. 461 cpv. 1 lett. a LIFD , non può che valere anche nella fattispecie, nella quale è in discussione una deduzione per "altre spese professionali" giusta l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD. In effetti, al pari

delle spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro, le altre spese professionali giustificate dall'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 ( art. 26 cpv. 1 LIFD ; sentenza 2C\_804/2021 del 14 ottobre 2022 consid. 6). 5.2.3 Va infine osservato che il fatto che il regolamento sulle spese e la sua aggiunta, prodotti dal ricorrente, siano stati approvati dalle autorità fiscali del Cantone Zurigo, dove ha sede il datore di lavoro, e non dalle autorità fiscali del Cantone Ticino, non ha di per sé rilievo. Di principio, le spese rimborsate dal datore di lavoro su base forfettaria, in applicazione di un regolamento relativo ai rimborsi spese approvato dall'autorità fiscale del Cantone di sede del datore di lavoro, devono essere infatti accettate senza riserve anche dall'autorità di tassazione, compresa quella di un altro Cantone ( DTF 148 II 504 consid. 5.1.3, con riferimenti alla dottrina). 5.3 Relativa a delle spese che sono differenti da quelle oggetto di rimborso da parte del datore di lavoro, la deduzione di fr. 4'000.- fatta valere dal ricorrente per "altre spese professionali" va quindi ammessa, come previsto dall'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD. La constatazione della violazione di questa norma da parte dell'istanza inferiore rende nel contempo superfluo l'esame delle ulteriori censure sollevate. Siccome in sede di reclamo il reddito imponibile per l'imposta federale diretta è stato fissato in fr. XXX'800.- (sopra lett. A.b) e la deduzione corrisponde al 3 % del salario netto con un tetto massimo di fr. 4'000.- (sopra consid. 3.1), anche la domanda dell'importo massimo è corretta. D'altra parte, nemmeno è necessaria la prova delle spese sostenute, poiché essa è prevista solo se vengono fatte valere deduzioni maggiori dell'importo forfettario concesso ( art. 26 cpv. 2 LIFD ; art. 4 dell'ordinanza sulle spese professionali). Contrariamente a quanto indicato nel petito, in base a quello che appare BGE 149 II 454 S. 462 come un mero errore redazionale, il reddito imponibile si riduce però da fr. XXX'800.- a fr. XXX'800.- (e non a fr. XXX'400.- come richiesto). 5.4 In relazione all'imposta federale diretta, il ricorso va di conseguenza accolto nella sua conclusione principale, poiché fondato.

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