

## **TI\_GERICHTE 80.1998.121 vom 24. Juli 1998**

TI Tribunale d'appello, 1998-07-24, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1998.121](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.121)

FR: TI\_GERICHTE 80.1998.121 du 24 juillet 1998

IT: TI\_GERICHTE 80.1998.121 del 24 luglio 1998

### **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

### **Erwägungen**

#### **E. 24**

luglio 1998 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 8 giugno 1998 in materia di: IC/IFD 97/98 presentato da: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. \_\_\_\_\_, di professione contabile, ha lavorato alle dipendenze delle ferriere \_\_\_\_\_ fino al 31 dicembre 1995, subendo sia nel corso del 1994 che del 1995 alcuni giorni di disoccupazione. Nel corso del 1996 si è recato all'estero, in \_\_\_\_\_ dapprima, in \_\_\_\_\_ in seguito, per l'apprendimento della lingua inglese. Nella dichiarazione d'imposta IC/IFD 1997-98 il contribuente ha postulato la deduzione per spese professionali di fr. 12'160.- di media annua. L'UT ha per contro ammesso unicamente la deduzione forfetaria di fr. 2'000.- per il 1995, pari a fr. 1'000.- in media annua (cfr. decisione su reclamo del 25 maggio 1998). 2. Con il presente, tempestivo ricorso il ricorrente chiede l'aumento della deduzione per spese professionali da fr. 1'000.- a fr. 12'160.- di media annua. Il Servizio giuridico della Divisione cantonale delle contribuzioni propone, dal canto suo, l'accoglimento parziale del ricorso, lasciando alla Camera di diritto tributario il compito di determinare l'importo della deduzione. Delle rispettive argomentazioni verrà detto in seguito per quanto necessario. 3. 3.1 Sia secondo l'art. 25 cpv. 1 LT-1994 sia secondo l'art. 26 cpv. 1 LIFD le spese professionali deducibili sono: a) le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro; b) le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni; c) le altre spese necessarie per l'esercizio della professione; d) le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale. Tra gli altri costi e spese che non possono essere dedotti la legge annovera espressamente le altre spese di formazione professionale (art. 33 lett. b LT-1994; art. 34 lett. b LIFD). 3.2 3.2.1 Sono considerate altre spese professionali quelle necessarie all'esercizio della professione che sono sopportate dal contribuente per l'acquisto di attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard- e software EED), di riviste e libri specializzati, per l'uso di una camera privata a scopi professionali, per abiti di lavoro, per l'usura particolare delle scarpe e degli abiti, per lavori pesanti, ecc. (art. 7 cpv. 1 DE del 10 dicembre 1996). La relativa deduzione è ammessa nella misura complessiva di fr. 2'000.-- l'anno oppure delle spese effettive. In quest'ultimo caso dovranno essere giustificate la totalità delle spese e la loro necessità professionale (art. 7 cpv. 2 DE del 10 dicembre 1996). La deduzione complessiva è ridotta proporzionalmente se l'attività lucrativa dipendente è

esercitata solamente durante una parte dell'anno o a tempo parziale (art. 7 cpv. 3 DE del 10 dicembre 1996). Anche per l'IFD sono considerate altre spese professionali quelle necessarie all'esercizio della professione che sono sopportate dal contribuente per l'acquisto di attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard- e software EED), di riviste e libri specializzati, per l'uso di una camera privata a scopi professionali, per abiti di lavoro, per l'usura particolare delle scarpe e degli abiti, per lavori pesanti, ecc. (art. 7 cpv. 1 Ordinanza del 10 febbraio 1993). La deduzione è pari al 3% del salario netto, ritenuto un minimo di fr. 1'800.-- l'anno e un massimo di fr. 3'600.-- (cfr. appendice dell'ordinanza del 10 febbraio 1993). Tuttavia la riduzione forfetaria va ridotta in modo adeguato se l'attività lucrativa dipendente è esercitata solamente durante una parte dell'anno o a tempo parziale breve (art. 7 cpv. 2 Ordinanza del 10 febbraio 1993).

3.2.2 Le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionali (nel testo tedesco: Weiterbildungs- und Umschulungskosten ; nel testo francese: perfectionnement et reconversion professionnels ) sono deducibili se connesse con l'esercizio dell'attuale attività professionale e nella misura in cui sono giustificate e documentate (art. 8 cpv. 1 DE del 10 dicembre 1996). Non è invece ammessa la deduzione delle spese di formazione vera e propria (nel testo tedesco: Ausbildungskosten ; in quello francese frais de formation professionnelle ) e quella delle spese già considerate nella deduzione prevista dall'art. 7 (art. 8 cpv. 2 DE del 10 dicembre 1996; art. 33 lett. b LT-1994). L'art. 25 cpv. 1 lett. e della previgente LT-1976 limitava invece la deduzione per spese di perfezionamento richieste dall'esercizio della professione a soli fr. 500.-- all'anno (art. 3 DE del 10 novembre 1992). Nelle spese di perfezionamento erano comprese anche le altre spese professionali (acquisti di attrezzi e di strumenti di lavoro, libri, riviste, ecc.). L'art. 32 lett. b LT-1976 precisava, di converso, che non erano deducibili non solo le spese per la formazione vera e propria, ma anche quelle connesse con l'avanzamento professionale ( ASA 23 32; Masshardt/Tatti , Commentario DIFD, p. 198 s.). Così, ad esempio, la giurisprudenza di questa Camera, applicando la previgente normativa, aveva negato la deduzione delle spese sostenute per l'ottenimento del diploma di contabile federale ( CDT n. 83 del 25 maggio 1994 in re E. e C. Di. S.; CDT. n. 328 del 12 settembre 1988 in re G.M.), quelle sopportate da una maestra di scuola elementare per ottenere l'abilitazione all'insegnamento nella scuola media ( CDT n. 92 del 2 aprile 1982 in re P.) o ancora quelle sopportate da un contribuente per frequentare un corso d'informatica che gli consentiva di avvalersi di migliori e superiori qualifiche professionali ( CDT n. 100 del 14 aprile 1986 in re G.G.), trattandosi non di spese per il perfezionamento ma per la formazione, risp. l'avanzamento professionale. Né sono mai state considerate deducibili le spese per l'ottenimento di un dottorato ( ASA 60 pag. 356; Sammlung BGE no. 723).

3.2.3 Anche per l'IFD le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionali sono deducibili se connesse con l'esercizio dell'attuale attività professionale e nella misura in cui sono giustificate e documentate (art. 8 Ordinanza del 10 febbraio 1993 ). La deduzione non è ammessa se le spese riguardano la formazione vera e propria (art. 8 Ordinanza del 10 febbraio 1993; art. 34 lett. b LIFD). L'art. 22bis cpv. 1 lett. c del previgente DIFD includeva la deduzione per le spese per il perfezionamento professionale nelle deduzioni per altre spese rese necessarie dall'esercizio della professione. Diversamente dall'art. 32 lett. b LT-1976, l'art. 23 DIFD non menzionava invece esplicitamente tra le spese non deducibili quelle per la formazione e l'avanzamento professionali. La sua formulazione non era però esauriente, bensì solo indicativa. La non deducibilità delle spese per la formazione era quindi stata sancita dalla costante giurisprudenza, interpretando le nozioni di altre spese rese necessarie dall'esercizio della professione e di perfezionamento ( ASA 23 32;

Masshardt/Tatti , Commentario DIFD, p. 198 s.). La giurisprudenza del Tribunale federale aveva altresì stabilito che nella nozione di perfezionamento rientravano anche i costi per una migliore formazione nel quadro della professione appresa e già esercitata, ma non quando il perfezionamento mirava a consentire un futuro cambiamento di professione ( ASA 60 358; DTF 113 Ib 117, consid. 2a). In effetti, il perfezionamento non comprende soltanto gli sforzi per mantenere conoscenze e capacità professionali già acquisite, ma anche gli sforzi intesi a acquisirne di nuove per meglio esercitare la medesima professione. Nella misura in cui le spese di perfezionamento sono invece mirate a consentire il raggiungimento di una posizione professionale chiaramente più elevata di quella precedente o addirittura un mutamento di professione, non sono deducibili ( ASA 60 358; DTF 113 Ib 117, consid. 2a). Non andava comunque mai persa di vista la notevole importanza data alla relazione che doveva sussistere tra reddito conseguito e spese sostenute, perché si giustificasse la deduzione di queste ultime. Circa l'intensità di tale relazione dottrina e giurisprudenza concordavano sul fatto che si potevano considerare spese per conseguire il reddito solo quelle effettuate direttamente per ottenere il reddito oppure che avevano una diretta relazione economica col conseguimento del reddito; altri parlavano di una correlazione di carattere organico od addirittura causale ( Funk , Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 2. ediz., Zurigo 1991, p. 64 ss.).

### 3.2.4 La formulazione dell'art.

#### **E. 26**

del 22 settembre 1995, n. 3.1), come pure, più in generale, le spese sostenute in vista di esercitare in futuro un'attività professionale principale: esse non sono considerate spese di riqualificazione ( Circolare Amministrazione federale delle contribuzioni n. 26 del 22 settembre 1995, n. 3.2).

### 3.2.6. Quanto precede vale anche per la LT-1994, che ha adottato la medesima formulazione del legislatore federale allineandosi con ciò sulla sua posizione. Non a caso il Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria del 13 ottobre 1993, a pag. 32, fa espressamente riferimento all'art. 26 cpv. 1 LIFD e all'art. 9 cpv. 1 LAID.

#### 4. 4.1 Assodata dunque la deducibilità, in linea di principio dei corsi di lingue, si tratta ora di stabilire in che misura tali costi siano deducibili. Sulla questione si è espresso il Tribunale federale in una recente sentenza, nella quale ha esplicitamente riconosciuto che corsi di lingue sono importanti in diversi settori per l'esercizio della professione, ma che tuttavia il legame con l'esercizio della professione viene meno, quando vengono acquisite o migliorate conoscenze linguistiche solo per un arricchimento personale inteso nel senso di una migliore formazione culturale ( ASA 57 pag. 652 s., consid. 3b). Occorre inoltre, in linea di principio, che i corsi di lingue denotino un legame temporale con il conseguimento del reddito nella professione esercitata nel periodo di computo, senza tuttavia trascurare il legame che intercorre con la professione esercitata nel periodo di computo precedente o in quello successivo. Trovano così deduzione non soltanto le spese per corsi di lingue serali o nel tempo libero, ma anche corsi seguiti durante un periodo di congedo non pagato o nell'attesa di iniziare un'altra attività nella medesima professione ( ASA 57 pag. 653, consid. 3c).

#### 4.2 Nel caso giudicato dal Tribunale federale, il contribuente, di professione impiegato di commercio in possesso del diploma di contabile federale, aveva seguito un corso di francese di quasi tre mesi, dal 6 luglio al 26 settembre, dopo essere stato licenziato dal precedente datore di lavoro per la fine di aprile. Terminato il corso, aveva trovato poco dopo un nuovo impiego presso una fiduciaria e, meglio, dalla metà di ottobre ( ASA 57 pag. 646). Esprimendosi sull'entità della deduzione, la massima Istanza giudiziaria federale aveva rilevato che i giudici

cantonali godono di un certo potere d'apprezzamento, di cui devono fare uso per applicare correttamente la normativa in discussione. 5. Orbene, nel caso in esame, si può senz'altro ammettere che migliori conoscenze della lingua inglese, che in Svizzera non è lingua nazionale, sono senz'altro utili, in una certa misura, a meglio esercitare la professione imparata dal ricorrente e, se del caso, a facilitargli il reperimento di una nuova occupazione nel suo ramo professionale. Ciò che ci si deve chiedere è, invece, se i corsi seguiti possano essere considerati per intero perfezionamento professionale. Balza subito all'occhio la durata del soggiorno di studio all'estero di ben dieci mesi e ancor più la trasferta in \_\_\_\_\_ durante gli ultimi due mesi. Deve essere senz'altro scartato il prolungamento degli studi in \_\_\_\_\_, per il quale è molto difficile se non impossibile intravedere un legame diretto con la formazione appresa di contabile e con la necessità di migliorare le conoscenze dell'inglese dopo un soggiorno in \_\_\_\_\_ di otto mesi. Il corso intensivo (a tempo pieno) presso la National \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ non può più essere posto in relazione con le esigenze di perfezionamento legate all'esercizio della professione di contabile. Esso sembra piuttosto rispondere a esigenze personali di formazione, non disgiunte dal diletto di conoscere un continente lontano situato nell'altro emisfero. Ma anche un corso di otto mesi, soprattutto se si considera il ritegno mostrato dal Tribunale federale in relazione a un corso di tre mesi a \_\_\_\_\_ per non snaturare il senso della deduzione e finire per ammettere la deduzione di spese voluttuarie o comunque senza legame diretto con la professione (ASA 57 pag. 645 ss.), appare eccessivo. A questa Camera, facendo uso del potere apprezzamento di cui gode e di cui deve dar segno d'applicazione, pare di poter considerare giustificato, vale a dire in relazione diretta con la professione imparata e la necessità di perfezionare le conoscenze, il periodo di studi presso \_\_\_\_\_ durato dall' 8 gennaio al 15 giugno. Tutto ben considerato a questa Camera appare giustificato un costo complessivo di fr. 14'000.- (comprensivo dell'iscrizione \_\_\_\_\_ di fr. 10'728.- e di ulteriori spese di trasporto, materiale scolastico ecc. per poco più di fr. 3'000.-). Da tale importo va però scalato il sussidio di fr. 6'000.- ricevuto dall'Ufficio borse di studio. L'importo della deduzione deve così essere fissato complessivamente in fr. 8'000.-, pari a fr. 4'000.- di media annua. Deve ancora essere precisato che la suddetta deduzione, essendo stata determinata secondo il metodo analitico, cioè fondata sulle spese effettive, sostituisce la deduzione forfetaria di fr. 1'000.- concessa dall'UT. Va infine rilevato che per l'anno di computo 1995 non risultano comprovate "altre spese professionali" in aggiunta a quelle ammesse analiticamente per il 1996. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 25 maggio 1998 è riformata nel senso che la deduzione per altre spese professionali è elevata da fr. 1'000.- a fr. 4'000.- di media annua. §§ Gli atti del procedimento sono pertanto retrocessi all'UT per l'emissione di nuovi conteggi. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

Presidente: \_\_\_\_\_ Il Segretario: \_\_\_\_\_