

TI_GERICHTE 80.2007.162 vom 26. Februar 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-02-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.162_d20080226

FR: TI_GERICHTE 80.2007.162 du 26 février 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2007.162 del 26 febbraio 2008

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, ingegnere forestale che frequenta MBA, formazione

Erwägungen

E. 1

PI 1

E. 1.1

Sia secondo l'art. 25 cpv. 1 lett. d LT sia secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD, dal reddito da un'attività dipendente sono deducibili, a titolo di spese professionali, le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale. Gli altri costi e spese non possono essere dedotti; tra questi le altre le spese di formazione professionale (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

E. 1.2

Le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionale 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 concernente l'imposizione delle persone fisiche). Non è invece ammessa la deduzione delle spese di formazione vera e propria e quella delle spese già considerate nella deduzione prevista dall'art. 7 (art. 8 cpv. 2 DE; art. 33 lett. b LT). Anche per l'IFD le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionale 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; art. 34 lett. b LIFD).

E. 1.2.1

Non sono quindi deducibili le spese per la formazione di base, vale a dire le spese necessarie per acquisire capacità e conoscenze per l'esercizio di una professione, per es. il tirocinio, la scuola di commercio, la maturità, gli studi superiori, ecc. (cfr. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, n. 3 ad art. 34 LIFD; Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, n. 26 del 22 settembre 1995, n. 3.1). Sono invece spese di perfezionamento quelle che permettono al contribuente di mantenersi aggiornato nella professione appresa, risp. di soddisfare le nuove e crescenti esigenze. In questa categoria rientrano le spese per ripassare e rielaborare nozioni già acquisite (per es. corsi di ripetizione o perfezionamento propri del settore, seminari, congressi, ecc.), come anche le spese per corsi di lingue e per esami che possono far parte di questa categoria. Sono inoltre deducibili le spese inerenti al perfezionamento di una professione già

appresa ed esercitata, come nel caso dell'impiegato di commercio che diventa perito contabile o del pittore che dà gli esami di maestria (Circolare dell' Amministrazione federale delle contribuzioni, n. 26 del 22 settembre 1995, n. 3.2).

E. 1.2.2

Sono altresì deducibili le spese di riqualificazione sopportate dal contribuente, in seguito al cambiamento dell'attività finora esercitata. Non sono tuttavia deducibili le spese sostenute in vista di esercitare in futuro un'attività professionale principale: esse non sono considerate spese di riqualificazione (Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, n. 26 del 22 settembre 1995, n. 3.2). La giurisprudenza più recente ha avuto modo di approfondire la nozione di riqualificazione professionale e di considerare costi di riqualificazione legati all'esercizio dell'attività professionale quelli che vengono affrontati a seguito di rilevanti ragioni obiettive inerenti lo svolgimento della professione come tale o a seguito di circostanze personali avverse; non invece quelli che vengono affrontati per soddisfare una scelta di vita o per corrispondere una personale preferenza (ZStP 3/1996 p. 208 ss., con ampi riferimenti a dottrina e giurisprudenza). In altre parole, la riqualificazione deve trarre la propria origine da un movente esterno di natura personale (ad es. malattia, invalidità, ecc.) o professionale (ad es. ristrutturazioni aziendali, saturazione del mercato del lavoro, ecc.) e deve comportare una conversione professionale o un cambiamento di attività (ZStP 3/1996 p. 213; CDT n. 80.98.00173 del 17 settembre 1998 in re S.N.)

E. 1.3

Il Tribunale federale, in alcune recenti sentenze, ha ribadito che sono deducibili tutte le spese di perfezionamento che risultano oggettivamente correlate con l'attività esercitata dal contribuente al momento in cui le effettua e che egli ritiene indicate per il mantenimento delle sue opportunità di lavoro; non occorre che le stesse appaiano assolutamente indispensabili per non perdere la posizione professionale acquisita (sentenza del Tribunale federale del 28 aprile 2006 n. 2A.424/2005, in RtiD II-2006 n.18t; DTF 124 II 29 consid. 3a-d; 113 Ib 114 consid. 2c-e; sentenza 2A.623/2004 del 6 luglio 2005, in: StE 2006 B 22.3 n. 86, consid. 2.1; sentenza 2A.277/2003 del 18 dicembre 2003, in: StE 2004 B 22.3 n. 77, consid. 2.1; cfr. anche sentenza 2A.182/2005 del 17 ottobre 2005, in: RF 61/2006 p. 41, consid. 2.3.1). Quali spese di perfezionamento professionale sono deducibili solo i costi assunti in relazione alla professione già appresa, rispettivamente esercitata. Non lo sono per contro le «spese di formazione professionale» giusta l'art. 34 lett. b LIFD, ossia gli oneri legati al primo inserimento nel mondo del lavoro oppure all'apprendimento di una professione nuova o supplementare. Non è comunque necessario che il conseguimento del reddito dipenda in maniera imprescindibile dalla spesa in questione, in quanto è sufficiente che i costi sopportati siano utili a tale scopo e si situino entro limiti ordinari in un'ottica commerciale. Adempiono questi presupposti non solo gli impegni presi per mantenere il livello delle competenze già acquisite, ma anche quelli per migliorare le conoscenze nell'esercizio della stessa professione. Per contro i costi di una formazione ulteriore, che consente di accedere ad una posizione professionale superiore chiaramente distinta dall'attività svolta in precedenza o addirittura di cambiare professione, non rappresentano spese di perfezionamento ai sensi dell'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD. Detti oneri non concernono infatti un semplice approfondimento nell'ambito della professione già appresa, rispettivamente praticata, quanto piuttosto una nuova formazione tout court (DTF 124 II 29 consid. 3a e 3d; 113 Ib 114 consid. 2 e 3; sentenza 2A.623/2004 del 6 luglio 2005, in: StE

2006 B 22.3 n. 86, consid. 2.2; sentenza 2A.277/2003 del 18 dicembre 2003, in: StE 2004 B 22.3 n. 77, consid. 2.2; v. anche RtiD II-2006 pp. 574-575).

E. 1.4

Il Tribunale federale ha poi osservato che gli oneri finanziari legati all'acquisizione delle conoscenze e delle capacità necessarie all'esercizio di una determinata professione (ad esempio quelli per il tirocinio, la scuola di commercio, la maturità, gli studi superiori, gli studi di post-diploma, ecc.) non sono di per sé deducibili nemmeno quando la formazione viene seguita contemporaneamente al lavoro. Decisivo non è infatti questo aspetto, bensì il fatto che la formazione serva ad un avanzamento in una funzione chiaramente superiore rispetto all'attività svolta fino a quel momento. Rilevante per giudicare la deducibilità dei costi della formazione supplementare è in primo luogo il confronto tra la formazione di base già esistente e le nuove conoscenze apprese. Occorre però anche considerare la professione esercitata e gli effetti della formazione ulteriore su tale lavoro e sull'attività futura (cfr. RtiD II-2006 p. 575, con riferimento alle sentenze del Tribunale federale n. 2A.182/2005 del 17 ottobre 2005, in: StR 61/2006 pag. 41, consid. 3.2; sentenza 2A.623/2004 del 6 luglio 2005, in: StE 2006 B 22.3 n. 86, consid. 3.2; sentenza 2A.671/2004 del 6 luglio 2005, consid. 3.2).

E. 1.5

Uno degli aspetti più rilevanti che presenta la giurisprudenza relativa alla delimitazione fra costi di perfezionamento e costi di formazione è costituito dunque dal peso che viene attribuito alla valutazione del caso concreto: è cioè necessario prendere in esame i precedenti del contribuente (il lavoro svolto prima ed eventualmente durante la frequenza del corso, la sua età ed il tempo intercorso dalla conclusione della vera e propria "formazione di base") come pure le competenze che vengono trasmesse con il corso di cui si tratta. Può così accadere che uno stesso corso di studi venga considerato perfezionamento per una persona già attiva in tale settore ma non per un altro contribuente che lo frequenta per esempio subito dopo la conclusione degli studi (Beusch, *Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung*, in *zsis* del 30 giugno 2004, n. 21 e n. 35; Beusch, *Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für eine MBA-Ausbildung*, nota alla sentenza del Tribunale federale del 18 dicembre 2003, in *AJP* 2005 p. 225; Baumer, *Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung*, in *RF* 2004 p. 813).

E. 1.6

Un criterio di delimitazione fondato sulla legge federale sulla formazione professionale è suggerito dalla giurisprudenza del Canton Zurigo. Il tribunale amministrativo di quest'ultimo cantone (sentenza n. SB.2003.00066 del 24 marzo 2004, in *ZStP* 2004 p. 116) ha infatti osservato che l'art. 30 della LFPr (RS 412.10), che definisce l'oggetto della formazione continua (in tedesco "Weiterbildung", cioè è lo stesso termine presente all'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD, che in italiano è però tradotto con "perfezionamento"), dovrebbe essere suddiviso in due parti, che concernono l'una la nozione fiscale di perfezionamento e l'altra quella di formazione o riqualificazione: - nella misura in cui la formazione professionale continua serve a "rinnovare, approfondire e ampliare le qualifiche professionali" (art. 30 lett. a prima parte LFPr), corrisponde alla nozione di perfezionamento; - quando invece serve ad acquisire nuove qualifiche professionali (art. 30 lett. a seconda parte LFPr) o a favorire la flessibilità professionale (art. 30 lett. b LFPr), corrisponde alla

nozione di formazione o di riqualificazione. Tale criterio permetterebbe di suddividere misure formative in alcuni gruppi con caratteristiche peculiari: § la vera e propria formazione, come quella offerta dalle scuole universitarie professionali (SUP): è la categoria più semplice da valutare, per il fatto che per qualificarla fiscalmente non occorre tanto esaminare la situazione personale dell'individuo quanto piuttosto la formazione in sé; § la formazione continua specialistica in un settore molto particolare, che prepara di solito a sostenere un esame federale ed a conseguire poi un titolo protetto dalla Confederazione (p. es. esperto fiscale diplomato): anche in questo caso non dovrebbero esserci grossi problemi di delimitazione; § i corsi che non trasmettono vere e proprie conoscenze specialistiche sostanziali ma piuttosto "strumenti di lavoro" utilizzabili nell'attività professionale quotidiana (p. es. lingue, tecnologie della comunicazione): in questa ipotesi, acquistano maggiore rilievo le circostanze personali (p. es. un corso di lingua russa può essere perfezionamento per chi ne ha bisogno nell'esercizio della propria attività professionale), con l'eccezione tuttavia delle lingue nazionali e dell'inglese come pure dei corsi per conoscere gli sviluppi nel settore dei programmi informatici; § infine gli studi postdiploma o master: in questi casi la valutazione del caso concreto diventa decisiva e diviene quindi determinante la collaborazione del contribuente nella prova del carattere di costo di perfezionamento (Beusch, *Bildungskosten*, cit., nn. 39-51).

E. 1.7

Ragionamenti analoghi sono contenuti in un rapporto del Consiglio federale, redatto in seguito ad un postulato presentato dal consigliere agli Stati Eugen David il 2 marzo 2004. Tale rapporto (del marzo 2005) si fonda a sua volta sullo studio, presentato nel dicembre 2004, di un gruppo di lavoro denominato "perfezionamento", presieduto dal direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. In una lista di esempi pratici, contenuta nello studio del gruppo di lavoro citato, la deducibilità dei costi per master e studi postdiploma viene per esempio fatta dipendere dall'esistenza di un legame con la professione esercitata; oppure, i corsi di lingua vengono qualificati perfezionamento quando si tratta delle lingue nazionali e dell'inglese mentre viene auspicata una valutazione del caso concreto quando si tratta di altri idiomi (*Studie der Arbeitsgruppe "Weiterbildung" zum Postulat David vom 2. März 2004*, dicembre 2004, p. 16; il documento è reperibile in internet, all'indirizzo: <http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/berichte/weiterbildungskosten2-d.pdf>).

E. 1.8

Questa Camera, sulla falsariga della recente giurisprudenza del Tribunale federale, ha quindi negato la deduzione per spese di perfezionamento professionale ai costi affrontati per frequentare un master MBA (Master of Business Administration), trattandosi di una formazione che fornisce al partecipante le conoscenze necessarie per una carriera manageriale (CDT n. 80.2003.101 del 10 maggio 2004, in *RtiD II-2004* n. 3t; *ZStP* 2001 p. 276; *RF* 2004 p. 451). Nello stesso senso si è pronunciata nel caso di una contribuente che, conseguito il diploma di commercio, il certificato cantonale di capacità d' esercente ed il diploma della scuola di informatica di gestione, aveva assunto la direzione di un ostello e frequentava a sua volta un MBA organizzato dalla Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana (SUPSI; cfr. CDT n. 80.2005.81 del 2 maggio 2006). Per contro, questa Camera, ha ritenuto che la formazione offerta dalle scuole specializzate superiori (in due anni a tempo pieno o in tre anni parallelamente all'esercizio di un'attività professionale) sia equivalente a quella acquisita mediante un esame federale di professione o un esame

professionale federale superiore (cfr. art. 27 LFPr). Entrambi formano infatti, entro il sistema educativo svizzero, il cosiddetto settore terziario di livello non universitario e pertanto differiscono dall'offerta delle scuole universitarie professionali (SUP). Pertanto, non da ultimo per analogia con quanto previsto dalla Circolare n. 26 dell'AFC, che considera perfezionamento professionale il conseguimento della maestria professionale o del titolo di esperto contabile federale, un corso di formazione parallelo all'attività professionale (corso PAP) presso la SSST di Bellinzona deve essere considerato perfezionamento professionale (CDT n. 80.2005.36 del 18 aprile 2005). Lo stesso vale per un corso presso il Centro Studi Bancari di Vezia, che conduce al conseguimento dell'attestato professionale federale di specialista in economia bancaria (CDT n. 80.2005.39 del 18 aprile 2005). Nello stesso senso, ha considerato che costituisca un corso di perfezionamento deducibile la frequenza di un modulo introduttivo di un master in diritto tributario da parte di un giovane che, dopo la laurea in economia, lavorava in una banca; tale modulo costituiva infatti un corso postdiploma secondo la legge sulle scuole universitarie professionali (CDT n. 80.2005.88 del 14 luglio 2005, in RtiD I-2006 n. 8t).

E. 2

PI 2

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente:

Il segretario:

E. 2.1

Nel caso in esame, nel 1997 il ricorrente ha conseguito la laurea in ingegneria forestale presso il Politecnico federale di Zurigo. Dopo un paio d'anni di lavoro quale indipendente nel settore forestale, nel 1999 è divenuto direttore _____. Nel 2002, ha partecipato alla costituzione della _____ SA, una società il cui scopo, come già ricordato, consiste nell'acquisto, la lavorazione e la vendita di legname, il commercio di macchine destinate al lavoro selvicolturale, la gestione di un ufficio di progettazione, direzione lavori e consulenza ingegneristica nell'ambito forestale, ambientale, rurale. Nel 2006, ne è divenuto amministratore unico.

E. 2.2

Lo Studio Postdiploma in Ingegneria Gestionale e Gestione d'Impresa (MIG) (denominato anche "Executive Master in Business Administration MBA-MIG") ha una durata complessiva di due anni universitari, estendibile sino a tre anni. Si compone di otto distinti Corsi Postdiploma (moduli), interdipendenti l'uno dall'altro e caratterizzati ognuno da specifiche peculiarità di contenuto e forma. I corsi, di durata annuale (eccetto uno), sono fruibili anche singolarmente, ma sono studiati e progettati per offrire a chi opera nel settore e desidera qualificarsi ulteriormente un percorso formativo completo ed articolato che sfocia nell'ottenimento di un titolo di studio riconosciuto dalla Confederazione. Ogni corso prevede degli esami finalizzati all'attribuzione dei crediti europei (ECTS) e, con il conseguimento di 80 crediti ECTS, al candidato viene rilasciato il titolo di studio di Executive MBA / Studio Post-diploma in Ingegneria Gestionale e Gestione d'Impresa.

E. 2.3

Elementi importanti da verificare sono la professione attualmente esercitata e gli effetti della formazione complementare sull'attività professionale presente e futura. Il contribuente sottolinea in particolar modo il fatto che egli è da ormai 9 anni direttore _____, cosa

che dovrebbe indicare che non ha intrapreso il master con ambizioni di carriera all'interno dell'impresa stessa. Rileva che, nel corso di questi anni, si è reso conto di alcune lacune che la sua formazione di ingegnere forestale gli aveva lasciato, soprattutto nel settore del management. Donde l'iniziativa di iscriversi al master in ingegneria gestionale. Pur comprendendo tali esigenze, come questa Camera ha già sottolineato nella sentenza relativa al ricorso di un'altra studentessa iscritta allo stesso master, decisiva è la circostanza che con questa formazione complementare dell'MBA-MIG il contribuente acquisisce un diploma professionale autonomo, un titolo di studio riconosciuto e rispettato sul mercato del lavoro, che gli permette di migliorare considerevolmente le sue aspettative professionali. Benché il contribuente possieda già una formazione in alcune discipline, questa formazione complementare non configura un semplice approfondimento ed aggiornamento delle sue conoscenze attuali di base di informatica, gestione, risorse umane, marketing, ecc. come potrebbe avvenire frequentando delle giornate o delle settimane di corsi di perfezionamento. Infatti, questo studio postdiploma in ingegneria gestionale e gestione d'impresa, della durata di due anni almeno, porta soprattutto ad acquisire delle importanti conoscenze complementari ed a conseguire un titolo complementare avente un proprio valore; si tratta di uno studio che fa(rà) avanzare professionalmente il contribuente, non necessariamente nella stessa impresa. Anche la durata del corso stesso, con un elevato numero di ore di lezioni impartite (800) e di ore richieste allo studente per il lavoro di diploma (300), unitamente all'impegno di cinque giorni alla settimana di lezioni da affiancare all'attività professionale svolta contemporaneamente, testimoniano il carico delle nozioni dispensate durante questo ciclo di studi ed il plusvalore che trasmettono ai frequentatori, che si evince pure dall'elenco delle materie di insegnamento (STF del 3 novembre 2005 n. 2A.183/2005). Inoltre, il Tribunale federale ha negato carattere di perfezionamento ai corsi pluriennali (si trattava proprio di un MBA), mediante i quali un contribuente che aveva appreso il mestiere sul campo ("learning by doing on the job") mirava a colmare le lacune nel campo delle conoscenze professionali che nel frattempo erano emerse (STF del 18 dicembre 2003, consid. 2-2.3/2.4). È vero che il ricorrente ha una solida e qualificante formazione universitaria alle spalle e non si può ritenere che abbia appreso il "mestiere sul campo", ma è lui stesso a riconoscere di avere riscontrato delle lacune nella sua preparazione manageriale.

E. 2.4

Ma c'è un altro aspetto, messo in evidenza proprio dai ricorrenti, che conferma il giudizio contestato. Il contribuente ha costituito una società che opera a sua volta nel settore forestale e ne è recentemente diventato amministratore unico. La società è attiva nel commercio del legname e delle macchine destinate alla selvicoltura, oltre che nel settore ingegneristico. Ciò dimostra che il contribuente, per quanto sia indubbiamente soddisfatto dell'attività dipendente che svolge ai vertici dell'Azienda forestale, sta cercando di sviluppare anche un'attività alternativa, legata alla propria iniziativa. Tale attività è, in questa fase, parallela a quella di direttore dell'Azienda forestale, ma nulla esclude che in un futuro più o meno prossimo possa anche prendere il sopravvento e magari indurlo a concentrarvi il suo impegno. La frequenza del Master deve allora essere collegata anche alla promozione di questa nuova attività del ricorrente.

E. 2.5

Lo studio postdiploma apporta quindi un miglioramento - anche futuro - della situazione individuale professionale del ricorrente, tanto per il prestigio che egli stesso ne ricaverà

una volta in possesso del titolo di studio rilasciato, quanto per le prospettive economiche che potranno dischiudersi, anche per effetto dello sviluppo della società da lui costituita. Sicuramente, questo titolo di studio costituisce un investimento per il futuro professionale, aumenta il valore del contribuente nel mercato del lavoro e completa la sua formazione di base come direttore dell'Azienda forestale. Anche il notevole investimento finanziario che questo Executive Master comporta sull'arco dei due anni di studio previsti è un indizio più che convincente per concludere che si tratta di un investimento sul lungo termine e non semplicemente un ripasso delle conoscenze a sua disposizione acquisite con le formazioni precedenti (STF del 6 luglio 2005, n. 2A.623/2004, consid. 3.3).

E. 2.6

Tutte queste circostanze comportano che il master in esame abbia un vero e proprio carattere di prima formazione avente valenza propria, che miglora sensibilmente le prospettive professionali del contribuente. Ne consegue che i costi per la frequenza del postdiploma MIG della SUPSI devono essere considerati come spese di formazione che, come tali, non sono deducibili dal reddito dei ricorrenti.

E. 3

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 300.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 380.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. terzi implicati 1. PI 1 2. PI 2 per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario :

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