

TI_GERICHTE 80.2007.26 vom 31. Januar 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-01-31, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.26

FR: TI_GERICHTE 80.2007.26 du 31 janvier 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2007.26 del 31 gennaio 2008

Regeste

Deduzione spese professionali: perfezionamento, operatrice sociale, corso postdiploma in mediazione

Erwägungen

E. 1

PI 1

E. 2

PI 2

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente:

Il segretario:

E. 27

settembre 2006, l'Ufficio di tassazione di Bellinzona ammetteva in deduzione, per spese professionali, l'importo di fr. 5'000.–, così composto: spese di trasporto fr. 700.– doppia economia domestica fr. 2'000.– altre spese professionali (forfait) fr. 2'300.– Per quanto attiene alle spese di perfezionamento professionale, la loro deduzione era negata, “difettando i requisiti di legge”. In relazione alle spese di trasporto, non aveva ammesso quelle per il mezzo privato, “considerata l'esiguità della distanza fra luogo di lavoro e domicilio”. C. La contribuente impugnava la suddetta decisione, con reclamo del 4 ottobre 2006, chiedendo in particolare modo la deduzione delle spese di perfezionamento professionale e quella dei costi per la trasferta settimanale a Lugano, “in quanto gli orari di lavoro non coincidono con quelli dei mezzi pubblici”. D. Con decisione del 24 gennaio 2007, l'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo della contribuente. Alla luce delle indicazioni fornite telefonicamente dal rappresentante di quest'ultima, argomentava che i corsi frequentati non potevano essere qualificati “corsi di mero aggiornamento, di ripasso o rielaborazione di nozioni già acquisite”, situandosi piuttosto “al di là della normale ed usuale nozione fiscale di perfezionamento”. In merito alle spese di trasporto per la trasferta a Lugano, le negava invece “tenuto conto anche delle spese rifulse dal datore di lavoro”. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula nuovamente la deduzione delle spese di perfezionamento per fr. 11'450.–, spiegando che il corso di mediazione organizzato dalla SUPSI “è stato seguito per scopi lavorativi in quanto, ora presso l'ufficio tutoria del comune di _____ e in precedenza presso la _____ a _____ ... si trova varie volte nella posizione di mediatrice”. Chiede poi la deduzione delle spese per recarsi settimanalmente a Lugano, argomentando che “la rifulsa spesa nel certificato di salario si riferisce all'uso dell'auto

privata durante il lavoro e non per il tragitto casa-lavoro”. Diritto 1. 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). 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).

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).

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.)

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: StR 61/2006 pag. 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). 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). 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).

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 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).

1.7. Ragionamenti analoghi sono contenuti in un recente 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 idomi (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>).

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 costituissero 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).

2. 2.1. Nel caso in esame, la ricorrente, che risulta essere operatrice sociale, ha frequentato nel corso del 2004 il modulo di base del Corso Postdiploma in Mediazione, organizzato dalla Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana (SUPSI).

2.2. Dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, si evince che il Corso Postdiploma in Mediazione è composto da un modulo di base e da un modulo di specializzazione a scelta; per poter accedere ai corsi di specializzazione è obbligatorio avere seguito il modulo di base. Quest'ultimo, che può anche essere frequentato da solo, comporta 120 ore-lezione in 14 giorni. Requisito per l'iscrizione è una laurea universitaria, un diploma di una scuola universitaria professionale o di una scuola sociale superiore, oltre all'esperienza professionale di almeno due anni. È poi prevista l'ammissione di altri candidati "su dossier".

2.3. Il corso frequentato dalla ricorrente si fonda chiaramente sull'art. 8 della Legge federale del 6 ottobre 1995 sulle scuole universitarie professionali (LSUP; RS 414.71), che prevede che le SUP organizzino attività di perfezionamento (in tedesco "Weiterbildung") professionale, per permettere agli studenti di approfondire le loro conoscenze in un settore specifico di studio o di acquisire conoscenze specifiche in nuovi settori. A tale riguardo, l'art. 6 dell'Ordinanza dell'11 settembre 1996 sull'istituzione e la gestione delle scuole universitarie professionali (OSUP; RS 414.711), nella versione in vigore dal 5 ottobre 2005 precisa che le attività di perfezionamento devono distinguersi chiaramente dai cicli di studio di bachelor e di master. Più eloquente era la versione precedente dello stesso art. 6 cpv. OSUP, secondo cui

sono considerati attività di perfezionamento professionale in particolare: a. i corsi postdiploma; b. gli studi postdiploma. I corsi postdiploma consentono, in generale, ai titolari di un diploma di una scuola universitaria o di una scuola specializzata superiore di adeguare le proprie conoscenze all'evoluzione in corso in alcuni settori specifici. Ai partecipanti è rilasciato un attestato (art. 6 cpv. 2 OSUP). Gli studi postdiploma presuppongono, in generale, l'ottenimento di un diploma di una scuola universitaria o di una scuola specializzata superiore. Essi consentono agli studenti di approfondire le proprie conoscenze in un settore specifico o di acquisire conoscenze specifiche in un nuovo settore. Gli studi postdiploma si concludono con un esame. La scuola universitaria professionale rilascia a chi ha superato l'esame finale un «postdiploma» riconosciuto a livello federale (art. 6 cpv. 3 OSUP).

2.4. Come ha sottolineato questa Camera in una già ricordata sentenza del 2005, la semplice lettura della disposizione citata permette di stabilire che la frequenza del «corso postdiploma» è cosa ben diversa da quella dello «studio postdiploma» (RtiD I-2006 n. 8t). Mentre il primo mira a «adeguare le conoscenze» del diplomato «all'evoluzione in corso in alcuni settori specifici» e porta al rilascio di un semplice attestato, il secondo ha uno scopo ben più ambizioso (approfondire le conoscenze in un settore specifico o acquisire conoscenze specifiche in un nuovo settore) e permette di conseguire un «postdiploma» riconosciuto dalla Confederazione.

2.5. Nel caso della ricorrente, non è noto quale sia la sua formazione di base, poiché lei non l'ha mai precisata né l'Ufficio di tassazione se ne è informato. Per il fatto che è operatrice sociale, si può supporre che abbia precedentemente conseguito il diploma di laurea (bachelor) in lavoro sociale, rilasciato dalla stessa SUPSI. Dopo tale formazione, la frequenza del corso di mediazione può senz'altro essere considerata un corso di perfezionamento, interpretando quest'ultima nozione con una certa latitudine, seguendo peraltro le indicazioni fornite dalla stessa legge federale sulle scuole universitarie professionali. Sebbene sia innegabile che il corso in questione offra a chi lo segue delle conoscenze complementari rispetto alla formazione di base, non dispensa comunque competenze tali da indirizzare verso una nuova professione e quindi un'attività diversa da quella appresa. Del resto, come già ricordato, è la stessa prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni che, considerando perfezionamento professionale il conseguimento della maestria professionale o del titolo di esperto contabile federale, apre la strada ad un'interpretazione estensiva della nozione di perfezionamento.

2.6. Ne consegue che i costi per la frequenza del corso postdiploma in mediazione possono essere dedotti dal reddito imponibile della ricorrente. Può pertanto essere ammessa la deduzione delle tasse di iscrizione (fr. 7'600.–) e delle spese di trasferta e per i pasti fuori casa. Considerato il fatto che il corso in questione si svolge in 14 giorni di lezione, le spese fatte valere a tale riguardo appaiono eccessive: fr. 2'400.– per il trasporto e fr. 950.– per i pranzi. Dalla documentazione agli atti, risulta inoltre che parte del corso si è svolta «in forma residenziale», in due alberghi di Ascona. Anche in relazione alle spese per l'acquisto di libri, manca ogni giustificativo. Si giustifica pertanto il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione, perché verifichi il numero di giorni effettivi di presenza a Manno, sede principale del corso, e le spese per libri.

3. 3.1. La ricorrente contesta infine la mancata deduzione delle spese per la trasferta settimanale a Lugano, nell'ambito del suo lavoro presso la Fondazione Diamante.

3.2. 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). Sia per le spese di trasporto, sia per quelle di doppia economia domestica, l'art. 25 cpv. 2 LT delega al Consiglio di Stato il compito di

stabilire delle deduzioni complessive. 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) per l'uso della bicicletta, di un ciclomotore o di una motoleggera (cilindrata fino a 50 cmc., targa di controllo con fondo giallo): fino a fr. 700.-- l'anno; c) per l'uso di una motocicletta o di un'automobile privata: le spese del mezzo pubblico disponibile (art. 3 cpv. 1 DE). 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

(cilindrata oltre 50 cmc., targa di controllo con fondo bianco) e fino a 65 cts. il km per le automobili (art. 3 cpv. 2 decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2004 del 23 dicembre 2003). Anche per l'IFD è deducibile la spesa effettiva del mezzo pubblico per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro (art. 5 cpv. 1 Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente, del 10 febbraio 1993). Lo stesso vale in caso di uso di un veicolo privato (art. 5 cpv. 2 Ordinanza del 10 febbraio 1993), a meno che non sia disponibile un mezzo di trasporto pubblico o non sia ragionevole pretendere che il contribuente ne faccia uso. In tal caso possono essere dedotte le spese effettive secondo l'appendice dell'ordinanza, che viene periodicamente aggiornata (per il periodo 2005: fr. 700.-- all'anno per la bicicletta e il motorino, fr. 0,40 al km per la motocicletta e fr. 0,65 al km per l'automobile). La deduzione chilometrica per il viaggio di andata e ritorno a mezzogiorno è limitata alla deduzione massima accordata per i pasti fuori casa (art. 5 cpv. 3 2 a frase Ordinanza del 10 febbraio 1993).

3.3. Nel caso in esame, l'Ufficio di tassazione ha negato la deduzione delle spese di trasporto per la trasferta settimanale a Lugano, basandosi sul certificato di salario rilasciato alla ricorrente dal suo datore di lavoro, in cui si indica quale luogo di lavoro Bellinzona e si aggiunge che alla dipendente è stato rimborsato un importo di fr. 1'122.-- per spese d'auto. L'autorità di tassazione ha così ritenuto che le spese per la trasferta a Lugano siano già state assunte dal datore di lavoro. In effetti, il codice delle obbligazioni prevede espressamente che il datore di lavoro debba rimborsare al lavoratore tutte le spese rese necessarie dall'esecuzione del lavoro (art. 327a CO). Tale rimborso non rientra nel salario del lavoro, poiché non rappresenta una controprestazione per le prestazioni del lavoratore, bensì un compenso di spese che il lavoratore ha sostenuto nell'interesse del datore di lavoro (cfr. Rehbindler, *Der Arbeitsvertrag*, in *Berner Kommentar*, Berna 1985, p. 393; inoltre Rehbindler, *Schweizerisches Arbeitsrecht*, 12a ediz., Berna 1995, p. 100 s.). Ebbene, lo stesso diritto privato definisce necessarie, ai fini dell'applicazione della norma in questione, solo quelle spese che sono in relazione diretta ed immediata con l'esecuzione del lavoro (p. es., spese postali e telefoniche, collazioni d'affari). Quanto alle spese di trasferta, rientrano fra quelle necessarie solo gli spostamenti a destinazione di luoghi di lavoro esterni; essi sono luoghi di lavoro distinti dallo stabilimento ed in cui il lavoratore si trattiene per prestarvi lavoro, senza che vi abbia il domicilio o la dimora (Rehbindler, *Der Arbeitsvertrag*, cit., p. 397; inoltre CDT n.122 del 23 giugno 1994 in re P.J., consid. 3.4). Lo stesso codice civile stabilisce, a tale proposito, che se il lavoratore, d'intesa con il datore di lavoro, si serve per il suo lavoro di un veicolo a motore, ha diritto al rimborso delle spese correnti d'esercizio e di manutenzione, nella misura in cui il veicolo è adoperato per il lavoro (art. 327b cpv. 1 CO). Se è lo stesso lavoratore a mettere a disposizione il veicolo a motore, gli devono essere rimborsati anche le tasse pubbliche sul veicolo, i premi dell'assicurazione per la

responsabilità civile e un'equa indennità per l'usura del veicolo, sempre nella misura in cui questo è adoperato per il lavoro (art. 327b cpv. 2 CO; Rehinder, Der Arbeitsvertrag, cit., pp. 401-405). 3.4. La ricorrente nega che le spese rimborsategli dal datore di lavoro ed indicate sul certificato di salario siano quelle relative alla trasferta settimanale a Lugano, ma non ha allegato alcun documento a comprova di tale affermazione. Del resto, l'Ufficio di tassazione non le ha chiesto di documentare le sue affermazioni ed ha motivato il rifiuto della deduzione in questione per la prima volta con la decisione su reclamo. Anche su questo aspetto, è dunque opportuno annullare la decisione e rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione, perché adotti una nuova decisione, dopo avere proceduto alle verifiche seguenti: - quale sia la sede di lavoro in base al contratto con la _____; - se il contratto preveda un obbligo di presenza a Lugano una volta alla settimana e come disciplini la questione del rimborso delle relative spese; - a cosa si riferisca la rifiuto di spese per fr. 1'122.- che figura sul certificato di salario. 4. Il ricorso è dunque almeno parzialmente accolto. Non si prelevano pertanto né tassa di giustizia né spese processuali. 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 su reclamo del 24 gennaio 2007 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché: - conceda alla ricorrente la deduzione delle spese di perfezionamento, dopo aver verificato i costi per trasferte, pasti e libri; - adotti una nuova decisione sulle spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro, dopo gli accertamenti indicati al consid. 3.4. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro

E. 30

giurini (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.