

# **TI\_GERICHTE 80.2008.44 vom 16. April 2008**

TI Tribunale d'appello, 2008-04-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2008.44](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.44)

FR: TI\_GERICHTE 80.2008.44 du 16 avril 2008

IT: TI\_GERICHTE 80.2008.44 del 16 aprile 2008

## **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, doppia economia domestica, rapporto con rimborso spese forfetario

## **Erwägungen**

### **E. 1**

LT 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. Per le spese professionali secondo il capoverso 1 lettere a - c sono stabilite deduzioni complessive.

#### **E. 1.1**

Sia secondo l'art. 25 cpv.

#### **E. 1.2**

Per l'imposta cantonale, sono 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 (art. 4 cpv. 1 del decreto esecutivo del 20 dicembre 2005 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2006). Se il contribuente rientra ogni giorno a domicilio, per ogni pasto principale consumato fuori casa ha diritto ad una deduzione di fr. 14.– il giorno o fr. 3'000.– l'anno se i pasti a mezzogiorno sono consumati regolarmente fuori casa (art. 4 cpv. 2 lett. a DE). Se i pasti sono in parte o totalmente consumati nella mensa del datore di lavoro oppure se quest'ultimo versa un contributo per ridurre il prezzo, le deduzioni sono ammesse solo nella misura della metà (fr. 7.– il giorno o fr. 1'500.– l'anno). Se la riduzione di prezzo è tale che il contribuente non ha palesemente più alcuna spesa supplementare, non è ammessa alcuna deduzione per quel pasto (art. 4 cpv. 3 DE).

#### **E. 1.3**

Per l'IFD le spese supplementari per pasti possono essere prese in considerazione quando il contribuente non può prendere il pasto principale a casa propria, poiché il luogo di domicilio e quello di lavoro si trovano a notevole distanza o perché la pausa del pasto è troppo breve (art. 6 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente del 10 febbraio 1993). Per il

periodo fiscale 2006 la deduzione massima è di fr. 3'000.– all'anno (cfr. appendice dell'ordinanza del 10 febbraio 1993). Se per ridurre il prezzo il datore di lavoro fornisce facilitazioni che non sono contributi in contanti (distribuzione di buoni) o se il pasto è preso in una mensa, in un ristorante del personale o in un ristorante del datore di lavoro è concessa soltanto la metà della deduzione (art. 6 cpv. 2 Ordinanza del 10 febbraio 1993). Nessuna deduzione è ammessa, data la mancanza di spese supplementari, quando la valutazione delle prestazioni in natura operata dal datore di lavoro è inferiore alle aliquote fissate dall'autorità fiscale o quando il contribuente può ristorarsi ad un prezzo inferiore a dette aliquote (art. 6 cpv. 3 Ordinanza del 10 febbraio 1993).

### **E. 2.1**

Nella decisione impugnata, l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ non ha negato l'oggettiva esigenza del ricorrente di consumare regolarmente un pasto fuori casa, ma si è limitato a compensare, per così dire, tale deduzione con il rimborso spese forfettario concessogli dai datori di lavoro (dalla \_\_\_\_\_ prima e dalla \_\_\_\_\_ poi). Per questa ragione, l'autorità di tassazione conclude che il costo dei pasti di mezzogiorno "non è a suo carico".

### **E. 2.2**

Le indicazioni che si riferiscono alla messa a disposizione, da parte del datore di lavoro, di buoni pasto o di una mensa figurano tuttavia in una parte specifica del certificato di salario, e precisamente alla casella G. A tale riguardo, così si esprimono le Istruzioni per la compilazione del certificato di salario risp. dell'attestazione delle rendite (Modulo 11) della Conferenza fiscale svizzera e dell'Amministrazione federale delle contribuzioni: Pasti nella mensa I Buoni pasto / Pagamento dei pasti La casella è da crociare se il dipendente riceve dei buoni pasto (cfr. n.m. 18) oppure se a un dipendente del servizio esterno, rispettivamente ad un collaboratore con compiti simili a quelli del servizio esterno è versata un'indennità per i costi (o i costi supplementari) di un pasto principale fuori casa per un periodo equivalente almeno alla metà dei giorni lavorativi. Occorre fornire un'indicazione anche quando il datore di lavoro offre al dipendente la possibilità di consumare il pranzo o la cena a prezzo ridotto in un ristorante del personale. Questa regola vale anche quando non è noto in quale misura il dipendente sfrutta questa possibilità. Eventuali chiarimenti possono essere ottenuti presso l'Amministrazione fiscale del cantone sede del datore di lavoro (cfr. Istruzioni citate, n. 10).

### **E. 2.3**

Nella fattispecie, i certificati di salario agli atti dell'incarto fiscale non contengono alcuna indicazione che induca a ritenere che egli abbia effettivamente beneficiato di simili agevolazioni. In particolare, nulla permette di concludere che le rifusioni globali indicate nella rubrica 13.2.3 "Altre spese forfettarie", di rispettivamente fr. 600.– e fr. 4'500.–, siano state versate (anche) per coprire o ridurre le spese dei pasti del contribuente. Così richieste, la \_\_\_\_\_ prima e la \_\_\_\_\_ poi, hanno espressamente dichiarato trattarsi di rimborsi per le spese di trasferta con il veicolo privato durante le ore di lavoro e di rappresentanza verso la clientela aziendale. Dagli atti dell'incarto fiscale della \_\_\_\_\_, richiamato da questa Camera, non emergono altre indicazioni utili. Nel conto economico, la società si è limitata a registrare globalmente i costi del personale, senza distinguere tra retribuzioni, oneri sociali e singole indennità. L'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, da parte sua, non ha reputato necessario richiedere le schede personali di ogni dipendente. In simili circostanze, la decisione impugnata non può essere seguita. L'autorità

fiscale avrebbe dovuto chiarire l'entità della rifusione spese in esame e decidere, di conseguenza, se assoggettarla (almeno in parte) all'imposta quale integrazione di salario, senza che tale questione dovesse essere confusa con quella, ben diversa, della deduzione delle spese di doppia economia domestica.

### **E. 3.1**

Per gli articoli 16 cpv. 1 LT e 17 cpv. 1 LIFD, sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi di anzianità, gratificazioni, mance, tantièmes e altre prestazioni valutabili in denaro. Sotto tale nozione di reddito possono anche venir assunti i pagamenti effettuati dal datore di lavoro per il rimborso di spese sostenute dal dipendente nell'esercizio dei propri compiti. In verità la deduzione di tali esborsi è da ammettere quando questi ultimi possono essere esattamente documentati; quando però ciò non è il caso, trattandosi di rifusione di spese eseguite forfettariamente, nulla si oppone a che gli importi ricevuti vengano computati al reddito in quanto essi potrebbero costituire un'integrazione di salario e dare luogo a numerosi abusi (cfr. C DT n. 122 del 23 giugno 1994 in RDAT I-1995 n. 5t, con riferimento a: CDT n. 314/79 e 201/83; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2. ediz., Vol. I, Basilea 1982, p. 277; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vol. I, Berna 1969, p. 25 seg.; AA.VV., Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 170). Le rifusioni di spese e gli altri rimborsi per il personale dirigente e del servizio esterno come pure le spese forfettarie devono essere indicati sul certificato di salario, affinché se ne possa verificare la giustificazione commerciale, per il fatto che se superano i costi effettivi del dipendente costituiscono per l'appunto integrazione di salario (Locher, Kommentar zum DBG, Vol. I, Basilea/Therwil 2001, n. 25 ad art. 17 LIFD, p. 321).

### **E. 3.2**

Premesso che le asserite spese forfettarie di rappresentanza e di trasporto andavano indicate nelle rubriche 13.2.1 e 13.2.2 dei rispettivi certificati di salario, a tale riguardo le Istruzioni contengono le seguenti spiegazioni: Nella relativa colonna è da indicare l'importo forfettario (non entrano in questo contesto i singoli forfait secondo la cifra n.m. 52) versato al personale dirigente o al personale del servizio esterno per coprire le piccole spese (di regola, singole spese inferiori a 50 CHF) e per le spese di rappresentanza (p.es. per inviti privati al proprio domicilio). Le spese forfettarie devono corrispondere all'incirca all'importo delle spese effettive. L'importo in franchi è da indicare anche quando esiste un regolamento delle spese approvato. (cfr. Istruzioni citate, n. 58). Nella relativa colonna è da indicare l'importo forfettario versato ad un dipendente che deve utilizzare spesso la propria automobile privata a scopi professionali (di regola, diverse migliaia di chilometri all'anno). Le spese forfettarie devono corrispondere all'incirca all'importo delle spese effettive. (cfr. Istruzioni citate, n. 59).

### **E. 3.3**

Per quanto concerne in particolare le spese di rappresentanza, si tratta di quelle spese che sostengono dipendenti di solito dirigenti nell'esercizio della loro attività lavorativa, in considerazione della loro posizione particolare, nei rapporti con clienti o collaboratori, e per le quali la presentazione di giustificativi sarebbe possibile tutt'al più con un dispendio sproporzionato. Il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza dà frequentemente luogo a controversie fra fisco e contribuenti, in particolar modo per il fatto che il rimborso

forfettario copre spese che non sono univocamente attribuibili alla sfera privata o professionale e si pone quindi il problema se debbano essere suddivise in parte professionale e parte privata; di conseguenza, la qualificazione fiscale è spesso difficoltosa nel singolo caso ed una stima è quasi inevitabile. Nella prassi delle autorità di tassazione si tende perciò ad ammettere il rimborso delle spese di rappresentanza nella forma di un importo forfettario, la cui misura dipende dal settore professionale, dalla regolamentazione effettiva delle spese e dalla portata dell'attività di rappresentanza del contribuente ( Bosshard , Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in RF 1996, pp. 563-565; cfr. anche CDT n. 80.2006.87 del 4 dicembre 2007, consid. 2.2.). Il trattamento fiscale delle spese di trasferta non pone invece alcun problema. Vi 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, in Berner Kommentar, Berna 1985, p. 397; inoltre CDT n. 122 del 23 giugno 1994, in: RDATA-1995 n. 5t).

#### **E. 4.1**

Nel corso del 2006, come visto, il contribuente ha percepito un rimborso spese forfettario di complessivi fr. 5'100.-: fr. 600.- dalla \_\_\_\_\_ e fr. 4'500.- dalla \_\_\_\_\_. Ciò che desta perplessità non è tanto l'asserita natura di tali rimborsi, quanto piuttosto la loro misura, ed in particolare la loro esponenziale crescita in concomitanza con la diminuzione dello stipendio del ricorrente.

#### **E. 4.2**

Nei primi tre mesi dell'anno, RI 1 ha percepito un salario lordo di fr. 21'724.50, pari ad un importo mensile di fr. 7'241.50, ed una rifusione spese di fr. 600.-. Con il passaggio dalla \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, nei successivi nove mesi dell'anno il ricorrente ha invece conseguito uno stipendio lordo di fr. 62'736.-, corrispondente ad un importo mensile di soli fr. 6'970.50, a cui si è però aggiunto un rimborso spese di ben fr. 4'500.-. Percentualmente, le indennità per spese sono così passate dal 3% ad oltre il 7% dello stipendio lordo del contribuente, senza che quest'ultimo abbia apparentemente cambiato lavoro. A tale riguardo, non può infatti passare inosservata la vicinanza delle due società, attive nel medesimo settore, ubicate l'una accanto all'altra e facenti capo alla stessa persona: \_\_\_\_\_ è amministratore unico della \_\_\_\_\_ nonché socio e gerente della \_\_\_\_\_. Dall'esame dei conti annuali risulta anzi che la \_\_\_\_\_ fattura le prestazioni tecniche alla società anonima e carica alla medesima i costi del personale, ciò che potrebbe anche far sorgere il dubbio che tale costruzione sia stata ideata per diminuire gli oneri assicurativi dei dipendenti. Si osservi infine che il ricorrente, seppure formalmente passato alla \_\_\_\_\_, a contare dal 3 gennaio 2008 è membro del consiglio di amministrazione della \_\_\_\_\_, con procura collettiva a due.

#### **E. 4.3**

Gli atti dell'incarto non consentono tuttavia a questa Camera di pronunciarsi in modo definitivo sulla giustificazione commerciale di tali rimborsi. Al di là del fatto che i certificati di salario nemmeno distinguono tra spese di rappresentanza e spese di trasporto con l'automobile privata, nulla si sa sulle rispettive modalità di calcolo (ammontare massimo delle piccole spese, indennità chilometrica per l'automobile, ecc.). Appaiono inoltre indispensabili ulteriori accertamenti sul tipo di lavoro svolto dal ricorrente, di

formazione impiegato di commercio, e sulle ragioni che hanno determinato il suo passaggio dalla \_\_\_\_\_ alla vicina \_\_\_\_\_, per un salario lordo inferiore. A tale proposito, l'autorità di tassazione dovrà richiedere al contribuente, conformemente a quanto disposto dagli articoli 201 LT e 127 LIFD, un'attestazione di \_\_\_\_\_ sulle sue prestazioni lavorative e sulle sue nuove condizioni salariali. In questa sede ci si limita ad osservare che tra i costi del personale registrati nel conto economico della società e la dichiarazione salariale AVS per l'anno 2006 esiste una notevole discrepanza, che andrà necessariamente approfondita.

#### **E. 4.4**

Nell'istruzione del presente ricorso, richiesto di comprovare gli effettivi esborsi, il ricorrente vi ha rinunciato, senza addurre nessuna giustificazione. Qualora dovesse persistere in questo atteggiamento, all'autorità di tassazione non resterà che concludere che i fatti adottati dal contribuente, ma non documentati, non possono essere presi in considerazione: prescindere da questa esigenza significherebbe infatti non già correggere una presunta inesattezza ma sostituire l'obbligo posto a carico del contribuente di documentare e provare determinati fatti con l'apprezzamento dell'autorità (sentenza del Tribunale federale n. 2A.344/89 del 3 dicembre 1990, in RDAT II-1991; DTF 107 Ib 218).

#### **E. 5**

La decisione impugnata è pertanto annullata e gli atti del procedimento vanno retrocessi all'autorità di tassazione per nuova decisione dopo ulteriori ed esaurienti accertamenti, non fosse altro che per garantire al contribuente il doppio grado di giudizio. Visto l'esito del gravame, non si prelevano 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. La decisione su reclamo del 16 aprile 2008 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ per una nuova decisione, dopo gli accertamenti indicati. 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 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_.

presidente: \_\_\_\_\_ Il segretario: \_\_\_\_\_