

TI_GERICHTE 80.2009.8 vom 17. Dezember 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-12-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.8

FR: TI_GERICHTE 80.2009.8 du 17 décembre 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2009.8 del 17 dicembre 2008

Regeste

Deduzioni: spese di perfezionamento, ingegnere STS che frequenta Master al Politecnico, formazione professionale

Erwägungen

E. 26

settembre 2008, il contribuente sosteneva invece che tale costo andava considerato una spesa di perfezionamento professionale, rilevando in particolare che il MAS gli aveva “permesso di focalizzare e sviluppare le competenze acquisite durante la formazione di ingegnere meccanico... secondo gli standard e le necessità che si stanno profilando nel settore energetico”, garantendogli “un buon livello di competitività personale nel mondo del lavoro”. L’autorità di tassazione, con decisione su reclamo del 17 dicembre 2008, operava una reformatio in peius, aumentando il reddito imponibile del contribuente in fr. 29'700.– per l’IC ed in fr. 34'700.– per l’IFD. Nella motivazione spiegava di avere stralciato la deduzione di fr. 3'000.–, relativa alla tassa di iscrizione, “conformemente alle vigenti disposizioni e decisioni giurisprudenziali”. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 contesta le argomentazioni dell’autorità di tassazione. Afferma, in sostanza, che il master gli ha permesso di riqualificarsi e di lavorare nel settore energetico, tutt’ora in forte espansione, aggiungendo poi che l’anno precedente la stessa deduzione era stata ammessa. 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 professionali 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 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; 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, rispettivamente 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

E. 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). 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 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>).

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). Recentemente infine questa Camera ha respinto il ricorso di un ingegnere forestale che aveva frequentato un master MBA organizzato dalla SUPSI (CDT n. 80.2007.162 del 26 febbraio 2008).

2. 2.1. Venendo al caso in esame, nel 1994 il ricorrente ha ottenuto il diploma di ingegnere STS in meccanica presso l'allora "_____ " (oggi "_____"). Come esposto in narrativa, dopo alcuni anni di lavoro alle dipendenze della _____ di _____, della _____ di _____ e della _____ di _____, nel 2004 si è iscritto al Master of Advanced Studies (MAS) in Energy presso la Scuola Politecnica Federale di Losanna (EPFL). Lo studio, allora denominato "Corso postdiploma in energia", della durata complessiva di due anni universitari, si componeva di quattordici distinti moduli, pari all'incirca a 650 ore di corsi, esercizi, esami e conferenze, progettati per formare degli specialisti nella gestione "tecno-economica" dei sistemi energetici.

2.2. Nel presente gravame, il ricorrente sottolinea l'importanza di una specializzazione, specie in un settore come quello energetico, tutt'ora in forte espansione malgrado la congiuntura economica sfavorevole. Pur comprendendo tali ragioni, decisiva è però la circostanza che con questa formazione complementare il contribuente ha acquisito un titolo di studio riconosciuto e rispettato sul mercato del lavoro, che gli ha permesso di migliorare considerevolmente le sue aspettative professionali. È infatti innegabile che il corso frequentato ed il relativo diploma ottenuto abbiano migliorato le possibilità di carriera del ricorrente e ne abbiano aumentato il valore sul mercato del lavoro interno ed internazionale (cfr., al proposito, decisione TF n. 2A.424/2005 del 28 aprile 2006). La riprova di quanto precede è l'opportunità offertagli dall' _____ (_____) della _____ (_____), che nel 2006 lo ha assunto a titolo di collaboratore scientifico.

2.3. In simili circostanze, questa formazione complementare nel settore dell'energia non può certo essere configurata come un semplice approfondimento ed aggiornamento di conoscenze specifiche nell'ambito della professione di ingegnere STS già appresa, come potrebbe avvenire frequentando delle giornate o delle settimane di corsi di perfezionamento. A non averne dubbi, questo studio postdiploma in energia gli ha permesso di acquisire delle importanti conoscenze complementari e di conseguire un titolo complementare avente un proprio valore, che gli ha aperto le porte di una carriera nel campo della ricerca scientifica.

2.4. Anche la durata del corso stesso, unitamente all'impegno richiesto allo studente per il lavoro di diploma (all'incirca quattro mesi di lavoro personale), testimoniano il carico delle nozioni dispensate durante questo ciclo di studi ed il plusvalore che trasmettono agli iscritti, ciò che si evince pure dall'elenco delle materie di insegnamento (cfr., al proposito, decisione TF n. 2A.183/2005 del 3 novembre 2005). Infine, il notevole investimento finanziario che questo master ha comportato sull'arco dei due anni è un ulteriore 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 (decisione TF n. 2A.623/2004 del 6

luglio 2005). 2.5. D'altra parte, la frequenza dei corsi in discussione ed il successivo superamento degli esami non costituiscono neppure una riqualificazione professionale. Come già anticipato e come confermato ripetutamente anche dal Tribunale federale, tali spese possono essere dedotte solo se esiste la necessità obiettiva di una riqualificazione. Premesso che la nozione di riqualificazione deve però essere interpretata in modo restrittivo, per consentire di delimitarla da quella di nuova formazione (cfr. ASA 72 p. 473 consid. 4.1.3 ; StE 2006 B 22.3 n. 85 consid. 2.2, 2.4.2 e 2.4.3 con rinvii), è qui appena il caso di ricordare che nessuna ragione professionale o personale ha imposto al ricorrente di apprendere una nuova professione, per sostituire quella precedente di ingegnere in meccanica, alle dipendenze della _____ di _____. 2.6. Tutte queste circostanze permettono di concludere che il master in esame abbia un vero e proprio carattere di prima formazione avente valenza propria, che migliora sensibilmente le prospettive professionali del contribuente. Ne consegue che tutti i costi legati alla sua frequenza devono essere considerati come spese di formazione, come tali non deducibili dal reddito del ricorrente. 3. Va infine rilevato che il ricorrente non può trarre giovamento dalla circostanza che in periodo di fiscali precedenti l'Ufficio di tassazione abbia concesso le deduzioni ora negate. Il principio della buona fede non vieta alle autorità fiscali di giudicare diversamente, nell'ambito di un periodo fiscale ulteriore, una questione di diritto controversa che era stata anteriormente risolta in favore del contribuente. Le autorità fiscali non sono infatti vincolate dalla circostanza che in precedenza non avevano messo in discussione le voci di spesa litigiose (ASA 69 p. 793 = RDAF 56/2000 p. 217 = StE 2000 A 21.14 n. 13). 4. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico del ricorrente, soccombente. 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. 400.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.- per un totale di _____ fr. 480.- sono a carico del ricorrente. 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 _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: _____ Il segretario: _____

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