

# **TI\_GERICHTE 80.2010.12 vom 23. Dezember 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-12-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2010.12](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.12)

FR: TI\_GERICHTE 80.2010.12 du 23 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2010.12 del 23 dicembre 2009

## **Regeste**

Deduzioni: attività lucrativa dei coniugi, reddito più basso inferiore al limite di legge, nuova disposizione per LIFD a partire dal 2008

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sia secondo l'art. 25 cpv. 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. 1.2**

Per l'imposta federale diretta, secondo l'art. 7 dell' Ordinanza del DFF del 18 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (RS 642.118.1), sono considerate altre spese professionali per le quali è possibile rivendicare la deduzione forfettaria di cui all'articolo 3 della stessa ordinanza, le spese richieste dall'esercizio dell'attività professionale per attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard e software EED), riviste e libri specializzati, l'uso di una camera privata per scopi professionali, abiti di lavoro, l'usura particolare delle scarpe e degli abiti, lavori pesanti, ecc. Sono salve la giustificazione di spese più elevate (art. 4) nonché la deduzione di spese di perfezionamento o di riqualificazione professionale (art. 8). In materia di imposta cantonale, l'art. 8 cpv. 1 del decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2008 (RL 10.2.2.1.1) stabilisce che sono considerate altre spese professionali quelle necessarie all'esercizio della professione che sono sopportate dal contribuente per l'acquisto di attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hard- e software), di riviste e libri specializzati, per l'uso di una camera privata a scopi professionali, per abiti di lavoro, per l'usura particolare delle scarpe e degli abiti di lavoro, per lavori pesanti, ecc. La relativa deduzione è ammessa nella misura complessiva di fr. 2'400.– l'anno oppure delle spese effettive. In quest'ultimo caso devono essere giustificate la totalità delle spese e la loro necessità professionale (art. 8 cpv. 2 del decreto esecutivo).

### **E. 2.1**

RI 1, funzionario della \_\_\_\_\_, ha beneficiato nel 2008 di un'indennità per spese forfetarie di rappresentanza di fr. 8'500.–, che secondo il regolamento delle spese approvato dall'autorità fiscale cantonale, viene considerato salario imponibile solo nella misura di fr.

500.–. Secondo l'autorità fiscale, tale indennizzo esclude che il contribuente possa anche godere della deduzione forfetaria per altre spese professionali.

### **E. 2.2**

Nella nozione di reddito secondo gli articoli 16 cpv. 1 LT e 17 cpv. 1 LIFD possono anche rientrare 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. CDT n. 122 del 23 giugno 1994 in RDAT I-1995 n. 5t, con riferimento a: CDT 314/79 e 201/83; Känzig, *Direkte Bundessteuer*, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 277; Reimann/Zuppinger/Schärler, *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 forfetarie 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 integrazione dello stipendio (Locher, *Kommentar zum DBG*, vol. I, Basilea/Therwil, 2001, n. 25 all'art. 17 LIFD, p. 321; cfr. anche RtiD I-2008 n. 1t consid. 2.1.).

### **E. 2.3**

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 forfetario 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 forfetario, 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. RtiD I-2008 n. 1t consid. 2.2.).

### **E. 2.4**

Per il fatto che la rifusione delle spese di cui ha beneficiato il ricorrente è conforme al regolamento approvato dall'autorità fiscale ticinese – anche se secondo il certificato di salario 500 franchi sarebbero stati imponibili come reddito –, l'Ufficio di tassazione non l'ha aggiunta al reddito imponibile, riconoscendo in tal modo che copre spese che il contribuente deve affrontare nello svolgimento della sua attività professionale. Ora, il Tribunale federale ha affermato che le spese professionali sono deducibili dal reddito solo se non sono state rimborsate al contribuente dal suo datore di lavoro. Se invece quest'ultimo versa al dipendente un'indennità per compensare le sue spese, si deve ritenere che tale indennizzo copra i costi effettivamente sostenuti. Non è pertanto più possibile far valere la

deduzione aggiuntiva per le altre spese professionali. È tuttavia riservata la facoltà del contribuente di provare che le sue spese effettive, rientranti nella categoria delle altre spese necessarie per l'esercizio della professione, superano l'importo del rimborso percepito (sentenza del 23 settembre 2008, n. 2C\_326/2008, in RDAF 2008 II 519 consid. 4.2).

### **E. 2.5**

Il ricorrente non contesta in sé tale interpretazione giurisprudenziale, ma sostiene che non potrebbe essere applicata alla sua tassazione, che concerne il periodo 2008. Infatti, trattandosi di una sentenza del Tribunale federale che è stata adottata nel settembre di quell'anno, la stessa potrebbe essere applicata solo a partire dal periodo fiscale successivo, per non violare il principio di irretroattività. Tanto le autorità amministrative quanto quelle giudiziarie possono modificare la loro prassi o la loro giurisprudenza. L'amministrazione, in particolare, deve procedere ad un cambiamento di prassi quando verifica che fino a tale momento il diritto è stato applicato in modo scorretto o che una diversa applicazione del diritto corrisponderebbe meglio al senso della legge o a delle circostanze che si sono evolute. Se il cambiamento è giustificato, esso non entra in contraddizione né con il principio della certezza del diritto né con quello della parità di trattamento, anche se ogni modifica nell'applicazione del diritto provoca inevitabilmente una differenza nel trattamento tra i casi passati e quelli nuovi (cfr. la giurisprudenza del Tribunale federale, p. es. DTF 125 II 152 consid. 4c/aa). Anche un cambiamento di giurisprudenza non contravviene alla certezza del diritto, al diritto alla tutela della buona fede ed al divieto di arbitrio, se si fonda su ragioni obiettive, come una conoscenza più esatta e completa dell'intenzione del legislatore, l'evoluzione delle circostanze esteriori, un cambiamento di concezione giuridica o l'evoluzione dei costumi. In linea di principio, una nuova giurisprudenza si deve applicare subito ed alle cause pendenti al momento in cui è adottata (DTF 132 II 153 consid. 5.1; 122 I 57 consid. 3c/bb). Ne consegue che nulla si oppone all'applicazione della giurisprudenza in questione alla tassazione del ricorrente, come peraltro è avvenuto anche in altri casi, uno dei quali è già stato oggetto di un ricorso a questa Camera (sentenza CDT n. 80.2009.140 del 28 ottobre 2009). Anche l'argomentazione con cui vorrebbe dimostrare che vi è stata una violazione del principio della buona fede non è convincente. L'insorgente sostiene infatti di aver acquistato nel 2009 tre libri di economia e finanza per aggiornare le sue conoscenze professionali ma di non aver conservato i giustificativi, non conoscendo la nuova giurisprudenza. Pur non conoscendo il prezzo dei tre libri in questione, è difficile credere che superi l'importo dell'indennizzo versato dal datore di lavoro. Ne consegue che è difficile ravvisare un pregiudizio nell'eventuale perdita dei giustificativi.

### **E. 2.6**

Il ricorrente non porta la prova di aver sostenuto spese professionali in misura eccedente l'ammontare del rimborso versatogli. La decisione impugnata, che gli ha negato la deduzione delle "altre spese professionali" sia per l'imposta cantonale sia per quella federale diretta, deve dunque essere confermata.

### **E. 3.1**

Con un'ulteriore censura, il ricorrente chiede che la deduzione dal reddito dell'attività lucrativa dei coniugi sia elevata da fr. 1'328.– a fr. 7'600.–, importo che a suo dire rappresenterebbe la deduzione minima.

### **E. 3.2**

Secondo l'art. 212 cpv. 2 LIFD (nella versione in vigore dal 1° gennaio 2008, applicabile al presente caso), se i coniugi vivono in comunione domestica e ambedue esercitano un'attività lucrativa, dal reddito lavorativo più basso è dedotto il 50 per cento, ma almeno 7'600 e al massimo 12'500 franchi. Sono considerati reddito lavorativo i proventi imponibili da attività lucrativa dipendente o indipendente, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26–31 e le deduzioni generali di cui all'articolo 33 capoverso 1 lettere d–f. Se uno dei coniugi collabora in modo determinante alla professione, al commercio o all'impresa dell'altro o in caso di attività lucrativa indipendente comune, a ogni coniuge viene attribuita la metà del reddito lavorativo comune. Una diversa ripartizione deve essere dimostrata dai coniugi. Per l'imposta cantonale, l'art. 32 cpv. 2 LT dispone che, se i coniugi vivono in comunione domestica, è concessa una deduzione di fr. 7'500.– per l'IC dal reddito lavorativo che uno dei coniugi consegue indipendentemente dalla professione, dal commercio o dall'impresa dell'altro; una deduzione analoga è concessa quando uno dei coniugi collabora in modo determinante alla professione, al commercio o all'impresa dell'altro.

### **E. 3.3**

La nuova formulazione dell'art. 212 cpv. 2 LIFD è frutto di una recente modifica della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD). Con la modifica del 6 ottobre 2006 (Misure immediate nell'ambito dell'imposizione dei coniugi), infatti, il legislatore federale ha voluto tener conto di una discriminazione fiscale incostituzionale dei coniugi con doppio reddito rispetto ai concubini che conseguono lo stesso reddito complessivo. Questa discriminazione tocca in particolare le coppie sposate del ceto medio e alto, in cui entrambi i coniugi partecipano in modo determinante al conseguimento di un reddito familiare lordo compreso tra 80'000 e 500'000 franchi. Per agire in modo mirato e rapido, il governo federale ha prospettato l'adozione di una misura immediata di facile attuazione: accanto a un aumento moderato della deduzione per attività lucrativa di entrambi i coniugi è prospettata una deduzione applicabile a tutte le coppie sposate sotto forma di deduzione sociale. Questo approccio permette di migliorare la situazione fiscale delle coppie sposate a doppio reddito senza causare disparità urtanti tra l'imposizione di queste coppie e quella delle coppie sposate a reddito unico (cfr. Messaggio n. 06.037 del 17 maggio 2006 sulle misure immediate nell'ambito dell'imposizione dei coniugi, FF 2006, pp. 4087-4129, 4088). La LIFD è stata dunque modificata non solo introducendo una deduzione sociale di 2'500 franchi per i coniugi che vivono in comunione domestica (art. 213 cpv. 1 lett. c LIFD), ma anche aumentando la deduzione dal reddito dell'attività lavorativa di entrambi i coniugi (cfr. anche RtiD II-2006).

### **E. 3.4**

Venendo alla contestazione del ricorrente, non è vero che i coniugi abbiano diritto ad una deduzione di almeno 7'600 franchi, anche se il reddito più basso è inferiore a tale importo. Come spiega il Consiglio federale nel messaggio che accompagnava il disegno di legge, se, dopo il calcolo delle deduzioni (costi di conseguimento, contributi per l'AVS/AI/ IPG/AD e per i pilastri 2 e 3a come pure i premi dell'assicurazione contro gli infortuni non professionali), il reddito lavorativo più basso è inferiore all'importo minimo di 7'600 franchi, si può dedurre solo l'importo corrispondente a tale reddito. Se, dopo le deduzioni, il secondo reddito si situa tra 7'600 e 15'200 franchi, il contribuente può dedurre l'importo minimo, ossia 7'600 franchi. Se il secondo reddito determinante è compreso tra 15'200 e 25'000 franchi, può essere dedotto un importo pari alla metà del reddito. La deduzione

massima di 12 500 franchi è ammessa a partire da un secondo reddito netto determinante superiore a 25'000 franchi (Messaggio cit., p. 4109; cfr. anche Zigerlig/Jud , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 38 ad art. 33 LIFD, p. 552).

### **E. 3.5**

La moglie del ricorrente ha conseguito nel 2008 un reddito del lavoro di fr. 2'324.–, che si riduce a fr. 2'128.– dopo la deduzione dei contributi AVS/AI/IPG/AD/AINP. Dedotte anche le spese professionali, commisurate forfetariamente in fr. 800.–, il reddito netto della moglie ammonta a fr. 1'328.–. La decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha ammesso in deduzione quest'ultimo importo secondo l'art. 212 cpv. 2 LIFD, è pertanto ineccepibile.

### **E. 3.6**

La stessa conclusione si impone anche per l'imposta cantonale, in considerazione del fatto che la formulazione dell'art. 32 cpv. 2 LT ricalca quella della precedente versione dell'art. 212 cpv. 2 LIFD. Come ha ripetutamente confermato la giurisprudenza, possono dunque trovare applicazione le istruzioni che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha indirizzato agli uffici di tassazione delle istruzioni per la concessione della deduzione prevista dagli articoli 33 cpv. 2 e 212 cpv. 2 LIFD (Circolare n. 13 del 28 luglio 1994). Esse prevedono, in particolare, quanto segue: · se i coniugi svolgono un'attività indipendente l'una dall'altra, la deduzione è operata dal minore dei due redditi del lavoro o, in caso di collaborazione, dal reddito lavorativo comune dei coniugi; · se il minore dei redditi del lavoro è inferiore all'ammontare della deduzione legale, è possibile dedurre solo questo importo inferiore; · se l'attività lucrativa comporta una perdita, non è data alcuna deduzione; · non è possibile ridurre la deduzione per il solo fatto che il coniuge che consegue il reddito minore lavora solo durante una parte dell'anno o a tempo parziale (cfr. anche CDT n. 80.96.00068 dell'11 ottobre 1996, in RDAT I-1997 n. 13t; cfr. inoltre, la sentenza del Tribunale federale del 1° settembre 2005 n. 2P.35/2005 e 2A.48/2005, in RF 2006 p. 310, consid. 4.1).

### **E. 3.7**

Anche l'argomento dell'insorgente, fondato sul tenore delle istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta, non è condivisibile. È ben vero che a pagina 43 delle istruzioni, laddove si propone una "tabella di confronto delle deduzioni per l'imposta cantonale e per l'imposta federale diretta", nella colonna dedicata all'IFD si legge "50% minore dei redditi, min. 7'600 max. 12'500". Tuttavia, si tratta evidentemente di una formulazione molto schematica, che serve solo ad evidenziare le differenze nell'importo delle deduzioni per l'IC e per l'IFD. Per quanto concerne le spiegazioni più dettagliate, a pagina 24 delle stesse istruzioni si può leggere in particolare la seguente frase: "La deduzione per attività lucrativa di entrambi i coniugi è ammessa solo fino a concorrenza del minore dei due redditi. Non si vede inoltre in quale modo la buona fede del ricorrente sarebbe stata lesa dalla formulazione delle istruzioni in questione, giacché neppure lui sostiene di aver adottato delle disposizioni che non possono più essere revocate senza pregiudizio, basandosi su quanto letto nelle istruzioni.

### **E. 4**

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di  
complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580 .–  
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.