

TI_GERICHTE 80.2011.145 vom 5. Oktober 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-10-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.145

FR: TI_GERICHTE 80.2011.145 du 5 octobre 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2011.145 del 5 ottobre 2011

Regeste

Deduzioni: spese professionali, conseguimento di un dottorato da parte di un assistente universitario, non "altre spese professionali" né spese di perfezionamento

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.

E. 1.2

Le stesse sono precisate dal decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (quello valido per il periodo fiscale 2010 qui in esame è del 9 dicembre 2009), segnatamente dagli articoli 4 e seguenti, che concernono le spese di trasporto, di doppia economia domestica, di alloggio, di perfezionamento e riqualifica professionale. Analoghe deduzioni sono previste, per l'imposta federale diretta, dall'Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente del 10 febbraio 1993 (cfr. articoli 5, 6, 8 e 9) e dalla relativa Appendice, aggiornata di periodo in periodo. Come precisano ulteriormente l'art. 3 del decreto esecutivo e l'art. 1 dell'Ordinanza federale, le spese professionali deducibili sono, più in generale, quelle necessarie al conseguimento del proprio reddito e in causalità diretta con lo stesso. E contrario, non sono invece deducibili le spese che eccedono il necessario e che non sono direttamente connesse con il conseguimento del relativo reddito.

E. 2.1

Come esposto in narrativa, controversa è anzitutto la deduzione delle spese supplementari per l'alloggio fuori Cantone. Il ricorrente, che nel periodo fiscale qui in esame era ancora domiciliato a _____, presso l'abitazione dei genitori, ma già lavorava alle dipendenze dell'Università di _____, ritiene infatti arbitraria la decisione dell'autorità di tassazione di negargli ogni costo di alloggio, per il solo motivo di pagare al luogo di lavoro una pigione superiore rispetto a quanto versato ai genitori nel Cantone Ticino.

E. 2.2

Sono considerate spese supplementari di alloggio quelle causate dal pernottamento al luogo di lavoro quando il contribuente vi soggiorna durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana (cfr. art. 6 cpv. 1 del decreto esecutivo). È ammessa la deduzione dell'affitto usuale di una camera (e non di un

appartamento) e, a titolo di spese di trasporto, le spese per il rientro regolare al domicilio fiscale oltre a quelle stabilite dall'articolo 4 per il trasporto dalla propria abitazione al luogo di lavoro (cfr. art. 6 cpv. 2 del decreto esecutivo). Analoga normativa è prevista dal diritto federale, segnatamente dall'art. 9 cpv. 3 dell'Ordinanza, secondo cui per le spese supplementari causate dall'alloggio possono essere dedotte le spese per una camera, conformemente alle pigioni usuali nel luogo di soggiorno.

E. 2.3

Come visto, di principio sono deducibili unicamente le spese per una camera. Un'eccezione è ammessa nel caso in cui, nel luogo ove un contribuente esercita la propria attività lucrativa, la locazione di una sola camera non è possibile oppure il suo costo risulterebbe eccessivo (Knüsel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2^a ediz., Vol. I/2a, Basilea 2008, n. 21 ad art. 26 LIFD, p. 390). Altrimenti, discende già dalla nozione stessa di spesa professionale la conclusione che non vi possono rientrare i costi di un'abitazione in quanto tali ma unicamente le spese di alloggio direttamente dipendenti dall'esercizio dell'attività lucrativa. A tal fine è di solito sufficiente una camera. Se non vi fosse tale limitazione, vi sarebbe la possibilità per i contribuenti di dedurre a titolo di spese professionali i costi di un'abitazione più cara al luogo di lavoro mantenendo una semplice camera al luogo di domicilio fiscale, con la conseguenza che potrebbero dedurre veri e propri costi di mantenimento, fra i quali rientrano anche quelli di abitazione. Dal divieto di dedurre costi di mantenimento dal reddito imponibile (art. 33 lett. a LT, art. 34 lett. a LIFD) discende cioè la legittimità della limitazione delle spese di alloggio deducibili a quelle di una camera (sentenza del 20 luglio 1987 del Tribunale amministrativo di Obvaldo, in: StE 1987 B 22.3 n. 22, consid. 3).

E. 2.4

In una recente sentenza, il Tribunale federale si è occupato del caso di un contribuente che alloggiava durante la settimana in un appartamento di 3½ locali nella città in cui lavorava e per il quale pagava ai proprietari, suoi nonni, una pigione di fr. 850.– al mese. Il Tribunale cantonale amministrativo aveva ridotto la deduzione ad un importo di fr. 348.40 al mese, argomentando che il canone di locazione convenuto era di favore e che quindi si doveva partire dalla pigione usuale per il luogo, che nel caso di un appartamento di tre locali ammontava a fr. 1'045.–. Il Tribunale federale ha respinto il ricorso del contribuente, mettendo tuttavia in discussione la motivazione della Corte cantonale. Partendo dalla preoccupazione di quest'ultima di non basarsi su una pigione di favore, ha messo l'accento sulla seguente precisazione: si deve evitare che dei costi di mantenimento personale vengano dedotti dal reddito imponibile qualificandoli "costi per il conseguimento del reddito", ma non deve essere possibile riconoscere fiscalmente costi teorici ("Soll-Kosten") al posto di costi effettivi ("Ist-Kosten"). Infatti, possono essere considerate costi per il conseguimento del reddito – a parte il caso degli importi forfetari – solo spese effettivamente sopportate, mentre non possono essere dedotti costi assunti dal datore di lavoro o da un terzo (art. 1 cpv. 2 dell'Ordinanza federale). Nel caso in esame, il Tribunale federale ha ritenuto che la deduzione concessa al ricorrente per una camera con possibilità di cucinare fosse palesemente adeguata, per il fatto che l'importo riconosciuto di fr. 348.40 ammontava a più di un terzo della pigione pagata per l'appartamento di 3 locali e mezzo (cfr. decisione TF n. 2C_14/2009 del 22 aprile 2009, in: StR 64/2009 p. 571).

E. 2.5

Nel caso del ricorrente, come detto, l'autorità di tassazione ha negato la deduzione di spese supplementari per l'alloggio fuori Cantone, fondandosi esclusivamente sull'importo della pigione pagata a _____, più elevato rispetto a quanto versato ai genitori per l'abitazione primaria di _____. Tale conclusione non può essere seguita. Così facendo, l'autorità fiscale ha di fatto negato la necessità professionale di un alloggio supplementare al luogo di lavoro, quando appare evidente che non ci si possa attendere dal ricorrente un rientro giornaliero da _____ al Ticino e viceversa. Contrariamente a quanto sostenuto nella decisione impugnata, il diritto di dedurre le spese di alloggio che non si possono ragionevolmente evitare e che trovano sostanziale origine nel conseguimento del reddito deve essere sempre garantito, anche quando queste superano i costi dell'abitazione primaria. L'unico limite contenuto nelle leggi cantonale e federale è semmai rappresentato dalle caratteristiche richieste ad un alloggio per poter rientrare nella nozione di spese professionali. Al fine di scongiurare la possibilità per un contribuente di dedurre a tale titolo i costi di un'abitazione più cara al luogo di lavoro, sono di principio deducibili le sole spese di una camera, con o senza cucina, mentre la scelta di risiedere durante i giorni lavorativi in un appartamento di più locali ed eventualmente di un livello qualitativo superiore alla media rientra piuttosto nelle opzioni connesse con il tenore di vita dell'individuo. Tali opzioni sono del tutto legittime, ma come tali rappresentano una spesa di mantenimento non deducibili dal reddito imponibile. In questo senso è da interpretare la giurisprudenza esposta sopra, da cui verosimilmente prende spunto anche la decisione qui impugnata.

E. 2.6

Ora, dalla documentazione agli atti dell'incarto fiscale non è dato sapere dove alloggiava nel 2010 il ricorrente, né tanto meno a quanto ammontava la relativa pigione. In simili circostanze, prima di ammettere in deduzione l'importo richiesto di fr. 12'000.–, si giustifica pertanto l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'Ufficio circondariale di tassazione per una nuova decisione, dopo avere ottenuto dal contribuente indicazioni precise in merito alla pigione pagata e al numero di locali di cui si componeva l'alloggio di _____. Come chiaramente concluso dal Tribunale federale, nella recente sentenza appena evocata, le uniche spese deducibili sono infatti quelle effettivamente sopportate dai contribuenti, se del caso ridotte proporzionalmente al numero di locali dell'abitazione e ad un livello qualitativo medio.

E. 3.1

Pure litigiosa è la deduzione delle spese direttamente connesse al conseguimento del dottorato, che il ricorrente qualifica di "altre spese professionali", quantificandole in complessivi fr. 5'358.–, tra viaggi di studio, acquisto di monografie, costi di stampa e tasse di ammissione.

E. 3.2

Contrariamente a quanto sostenuto nel gravame, la stesura della tesi di dottorato non può evidentemente essere considerata parte integrante dell'attività lucrativa del ricorrente. Assunto dall'Università di _____ quale assistente di storia dell'arte medievale, il suo compito era quello di coadiuvare il professore incaricato nell'insegnamento e nella ricerca. Certo, conformemente a quanto disposto dall'art. 61 cpv. 2 della Legge cantonale sull'Università di _____ (LUL del 6 luglio 2004; RL 414.11), gli assistenti diplomati possono dedicare una parte del loro tempo di lavoro alla formazione universitaria e alle ricerche personali. Queste ultime non assurgono tuttavia a mansioni caratteristiche

dell'attività di assistente, ma rappresentano piuttosto un privilegio concesso sia agli studenti sia ai dottorandi, così da permettergli di portare a termine la loro formazione. Come dimostra l'art. 90 cpv. 1 del Regolamento d'applicazione della legge cantonale (RLUL; RL 414.11.1), questi ultimi rimangono immatricolati all'università fino al conferimento del titolo di dottore, per cui appare ancor più pacifico che le spese rivendicate in deduzione dal ricorrente non possano in nessun caso rappresentare "altre spese professionali". Nel caso di specie, ci si potrebbe tutt'al più chiedere se la stesura di una tesi dottorale non rappresenti un perfezionamento professionale ai sensi degli art. 25 cpv. 1 lett. d LT e 26 cpv. 1 lett. d LIFD.

E. 3.3

Dal chiaro tenore letterale della legge emerge che 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. 9 cpv. 1 del decreto esecutivo). 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. 9 cpv. 2 del decreto esecutivo; art. 33 lett. b LT). Analoga normativa è prevista dal diritto federale, secondo cui 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 dell'Ordinanza federale). La deduzione non è ammessa, una volta ancora, se le spese riguardano la formazione vera e propria (art. 8 Ordinanza federale; art. 34 lett. b LIFD).

E. 3.4

Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, sono deducibili tutte le spese di perfezionamento che sono oggettivamente in rapporto con la professione e che permettono al contribuente di mantenere le sue opportunità di lavoro, soddisfacendo alle nuove esigenze della professione svolta, anche se ciò non appaia assolutamente indispensabile per mantenere la posizione professionale acquisita (decisioni TF n. 2C_750/2009 del 26 maggio 2010 e n. 2A.623/2004 del

E. 3.5

Dai principi esposti discende che gli oneri finanziari per acquisire le conoscenze e le capacità necessarie all'esercizio di una determinata professione rispettivamente per progredire in una posizione professionale più elevata da quella occupata (ad esempio quelli per il tirocinio, la scuola di commercio, la maturità, ma anche per studi superiori di post-diploma, ecc.) non sono di per sé deducibili nemmeno quando la formazione viene svolta contemporaneamente al lavoro. Lo stesso discorso vale per le spese connesse al conseguimento di un dottorato, poiché si considera che la promozione così ottenuta rappresenti semplicemente l'approfondimento della formazione di base, indipendentemente della peculiarità del tema scelto e della formazione speciale di cui il contribuente ha beneficiato, anche se potrà essergli utile nella sua professione futura (ASA 60 p. 356).

E. 3.6

In simili circostanze, è quindi immediatamente evidente che la decisione dell'autorità di tassazione di qualificare l'intero importo di fr. 5'358.– quale spesa di formazione non presta il fianco a critiche. D'altra parte, non può soccorrere la tesi del ricorrente nemmeno l'esistenza di prassi cantonali più liberali, che considerano costi di perfezionamento professionale deducibili in virtù dell'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD non solo gli studi

post-diploma (LLM, EMBA, MAS, NDU-HSG, ecc.) ma anche gli stessi dottorati. In una recente sentenza del 19 febbraio 2013, il Tribunale federale ha infatti concluso per l'impossibilità di appellarsi al principio della parità di trattamento nell'illegalità, malgrado la contraria prassi adottata dalla maggioranza dei cantoni svizzeri (decisione TF n. 2C_409/2012 del 19 febbraio 2013). 4. L'esito del ricorso è conseguentemente differenziato. Per quanto concerne le spese di alloggio, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione; per quanto concerne invece le spese connesse al conseguimento del dottorato, il ricorso è respinto. Ciò si riflette anche sull'attribuzione della tassa di giustizia e delle spese processuali, poste a carico del ricorrente nella misura di un mezzo. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. La decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuova decisione in relazione alla deduzione delle spese supplementari per l'alloggio. 1.2. Il ricorso è respinto in relazione alla deduzione delle spese connesse al conseguimento del dottorato. 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 nella misura di un mezzo (fr. 290.–). 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:

E. 6

luglio 2005, in: StE 2006 B 22.3 n. 86 entrambe con rinvii). Per spese "oggettivamente in rapporto con la professione", occorre comprendere tutte le spese in relazione con la professione imparata ed esercitata. Esse si contrappongono a quelle sostenute per l'apprendimento di una prima formazione professionale, di una nuova formazione o di una formazione supplementare; si distinguono nel contempo dalle spese per una formazione continua seguita per progredire in una posizione professionale più elevata da quella occupata e che da essa si discosta chiaramente (decisione TF n. 2C_750/2009 del 26 maggio 2010; StE 2006 B 22.3 n. 86; RtiD 2006 II 524 tutte con rinvii).

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