

TI_GERICHTE 80.2014.20 vom 17. August 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-08-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.20

FR: TI_GERICHTE 80.2014.20 du 17 août 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2014.20 del 17 agosto 2011

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, responsabile del personale che frequenta un Master in Human Capital Management

Erwägungen

E. 1.1

Sia secondo l'art. 24 LT sia secondo l'art. 25 LIFD, il reddito netto corrisponde ai proventi lordi meno le spese di acquisizione e le deduzioni generali. La dottrina vigente prevede in realtà tre categorie di deduzioni possibili: le deduzioni organiche, che consistono nelle spese direttamente legate all'acquisizione del reddito (art. 25 ss. LT e 26 ss. LIFD); le deduzioni generali (o anorganiche), che costituiscono in quanto tali un'eccezione al principio secondo cui le spese legate all'utilizzo del reddito non sono di principio deducibili (art. 32 LT e 33 LIFD); infine, le deduzioni sociali, che prendono in considerazione la situazione personale del contribuente (art. 34 LT e 35 LIFD; cfr. Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3 a ediz., Basilea 2007, p. 137).

E. 1.2

Le spese professionali dei salariati (art. 25 LT e 26 LIFD) e degli indipendenti (art. 27 LT e 28 LIFD) rientrano pacificamente nella prima categoria di deduzioni possibili. In virtù della concezione causale di spese oggi predominante, sono deducibili non soltanto i costi che il contribuente sostiene per conseguire il reddito del lavoro, ma anche tutte quelle spese che vengono occasionate dalla sua realizzazione (Noël, in: Yersin/Noël [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 12 ad art. 25 LIFD, p. 437; Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basilea/Ginevra/ Monaco 2002, n. 8 ad art. 9 LAID, p. 163; Locher, *Kommentar zum DGB*, Therwil/Basel 2001, n. 13 ss. ad art. 25 LIFD, p. 631). Secondo la giurisprudenza, il concetto di necessità professionale di una spesa deve inoltre essere interpretato in senso relativamente ampio. Non occorre cioè dimostrare che il contribuente non potrebbe assolutamente realizzare il proprio reddito senza la spesa in questione né tanto meno è richiesto che quest'ultima sia effettuata in virtù di un obbligo legale. La sua necessità va piuttosto ammessa se, in base ad una valutazione economica, si può ritenere che la spesa favorisce l'acquisizione del reddito e se non è ragionevolmente esigibile che il contribuente vi rinunci (DTF 124 II 29 consid. 3a; sentenza 2A.60/1998 del 27 maggio 1999, in: ASA 69 pag. 872, consid. 2b). In ogni caso, per loro stessa natura, le spese professionali dei salariati e degli indipendenti possono essere ammesse in deduzioni dal totale dei redditi imponibili solo se direttamente e strumentalmente connesse con il conseguimento del reddito derivante da un'attività lucrativa dipendente o indipendente, principale o accessoria.

E. 2.1

La ricorrente, che è responsabile delle risorse umane dell' _____, chiede di poter dedurre quali spese professionali i costi di trasferta per recarsi alle riunioni ed alle conferenze organizzate da _____. Quest'ultima è un'associazione apolitica e aconfessionale, che ha quale scopo l'incontro e la formazione delle persone che operano nel campo delle risorse umane e della gestione del personale.

E. 2.2

È immediatamente evidente che le spese, sostenute dalla ricorrente per recarsi alle conferenze ed alle varie manifestazioni organizzate dall'associazione in questione, non sono causalmente legate alla sua attività lucrativa. Anche se l'associazione mette in contatto persone che si occupano di risorse umane, non si può sostenere che la partecipazione alle sua attività costituisca parte integrante dell'attività lucrativa della contribuente. La circostanza, attestata dal datore di lavoro, che quest'ultimo non indennizza le spese per queste trasferte, conferma a ben vedere che non si tratta di costi legati all'esercizio dell'attività dipendente. Come indicato nella certificazione allegata al ricorso, infatti "le spese di trasferta non direttamente afferenti a missioni inerenti la funzione non sono coperte dall'_____". Questa Camera ha d'altronde già avuto modo di decidere che, in assenza di una retribuzione, il contribuente che svolge attività sindacale non ha diritto di dedurre dal reddito imponibile le spese sostenute per lo svolgimento di tale attività (cfr. le sentenze CDT n. 80.2012.70/71 del

E. 2.3

Nella misura in cui ha negato la deduzione delle spese per le trasferte legate all'attività dell'associazione _____, la decisione impugnata appare pertanto ineccepibile. L'Ufficio di tassazione è già stato incomprensibilmente generoso con l'insorgente, riconoscendole la deduzione, oltre che per le trasferte quotidiane (220 giorni) da casa al lavoro con l'automobile, un'ulteriore deduzione per l'uso della bicicletta. 3. 3.1. 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). 3.2. 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 decreto esecutivo del 9 dicembre 2009 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2010). Non è invece ammessa la deduzione delle spese di formazione vera e propria e quella delle spese già considerate nella deduzione prevista dall'art. 8 (art. 9 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, una volta ancora, se le spese riguardano la formazione vera e propria (art. 8 Ordinanza; art. 34 lett. b LIFD). 3.3. 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. (decisione TF del 6 luglio 2005, 2A.623/2004; 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 di perfezionamento propri del settore, seminari, congressi, ecc.), come anche le spese per corsi di lingue e per esami che possono rientrare in 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; decisione TF del 6 luglio 2005, 2A.623/2004). 3.4. In una sentenza del 18 dicembre 2003 (inc. 2A.277/2003, consid. 2-2.1/2.2 = RF 2004 p. 451), il Tribunale federale ha nuovamente affrontato il tema della delimitazione tra spese di perfezionamento e riqualificazione connesse con l'esercizio di un'attività professionale, da un lato, e spese di formazione vera e propria, dall'altro. La stessa autorità ha confermato che sono deducibili unicamente i costi di perfezionamento e riqualificazione che sono in relazione con l'attività esercitata e che appaiono indicati per mantenere il posto di lavoro, precisando nondimeno che un nesso causale diretto tra costi di formazione e attività esercitata sussiste solo se il perfezionamento si riferisce a conoscenze che vengono utilizzate nello svolgimento del lavoro. Esulano dal perfezionamento i costi di formazione veri e propri, come pure i costi di una formazione ulteriore, più avanzata, che consentono un avanzamento professionale rispetto all'attività svolta. L'Alta Corte federale ha anche precisato che spese per una formazione continua, il cui scopo è di ottenere una promozione o una posizione più elevata, chiaramente differenziata dalla posizione precedente, oppure un cambiamento di professione, non sono spese di perfezionamento secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD. Questa Camera, sulla falsariga della recente giurisprudenza del Tribunale federale, ha così 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); e di un'infermiera che aveva frequentato il Master of Advanced Studies (MAS) in Medical Humanities organizzato dalla SUPSI (CDT n. 80.2009.175 del 1° ottobre 2010); ed ancora nel caso di un laureato in economia, che aveva frequentato il MAS in Tax Law della stessa SUPSI (CDT n. 80.2008.120 dell'11 maggio 2009). . 4. 4.1. La ricorrente ha frequentato il Master of Advanced Studies (MAS) in Human Capital Management, organizzato dalla SUPSI. Il master è costituito da tre corsi postdiploma (Certificate of Advanced Studies, CAS) , di durata annuale. Al master sono ammesse persone che hanno un'esperienza professionale di almeno tre anni in posizione di responsabile di linea o di specialista in risorse umane e che dispongono di un titolo di livello universitario; per i candidati che non possiedono il titolo universitario, è possibile l'ammissione su dossier. Alla conclusione di ogni modulo si ottiene un CAS con relativi crediti formativi ECTS (informazioni reperibili sul sito internet del Master: <http://www.supsi.ch/fc/formazione-executive/human-capital-management.html>). 4.2. Nel periodo fiscale litigioso, la contribuente ha portato a termine con successo il

percorso formativo modulare ed ha sostenuto l'esame finale, consistente nell'elaborazione e nella difesa della tesi di Master. Certo, la ricorrente sottolinea di aver frequentato il master in questione ritenendolo "necessario all'adeguato svolgimento della [sua] professione". Non si è tuttavia limitata a seguire singoli moduli o a conseguire uno o più CAS, ma ha frequentato, nel corso degli anni, l'intero MAS in Human Capital Management. Una simile formazione complementare non configura un semplice approfondimento ed aggiornamento delle sue conoscenze di base, come potrebbe avvenire frequentando un singolo corso postdiploma oppure delle settimane di corsi di perfezionamento, ma gli ha permesso di conseguire un titolo di studio riconosciuto e rispettato sul mondo del lavoro, che ha migliorato considerevolmente le sue aspettative professionali (cfr. decisione TF n. 2A.424/2005 del 28 aprile 2006). Come già sottolineato per esempio nel già menzionato caso del laureato in economia che aveva frequentato l'intero MAS in Tax Law, anche la durata della formazione ed il relativo dispendio finanziario, da considerarsi sull'arco dei tre anni di studi frequentati dalla contribuente, costituiscono un indizio più che convincente per concludere che si tratta di un investimento sul lungo termine e non semplicemente di un ripasso delle conoscenze a sua disposizione acquisite con le formazioni precedenti (decisione TF n. 2A.623/2004 del 6 luglio 2005). 4.3. Una diversa soluzione non può discendere neppure dalla circostanza, sostenuta nel ricorso, che l'Ufficio di tassazione abbia riconosciuto la deduzione delle tasse d'iscrizione al master in precedenti periodi fiscali. In effetti il diritto tributario è particolarmente marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005 in: RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: Rdat II-2003 n. 15t, consid. 5.3; sentenza 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 pag. 793, consid. 2). Di conseguenza non è perché negli anni precedenti l'Ufficio di tassazione ha ammesso in deduzione le spese legate alla frequenza dello stesso corso che la ricorrente può vantare un'aspettativa tutelabile in tal senso anche per il periodo fiscale in discussione (decisione TF 2C_260/2008 del 6 agosto 2008, in RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2). 4.4. Da tutto quanto precede, a questa Camera non resta che concludere che la tassa per la tesi del Master in Human Capital Management, di fr. 1'500.-, costituisce spesa di formazione e non di mero perfezionamento, in quanto tale non deducibile dal reddito imponibile (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

E. 5

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico della 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. 600.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.- per un totale di fr. 680.- sono a carico della 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.