

TI_GERICHTE 80.2016.162 vom 6. März 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-03-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.162

FR: TI_GERICHTE 80.2016.162 du 6 mars 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2016.162 del 6 marzo 2017

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, ingegnere, non costi per Master in Business Administration

Erwägungen

E. 1

lett. d LT sia secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD in vigore sino al 1° gennaio 2016, 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 spese di formazione professionale (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

E. 1.1

L'entrata in vigore, il 1° gennaio 2016, della Legge federale del 27 settembre 2013 sull'imposizione delle spese di formazione e di perfezionamento a fini professionali ha comportato l'abrogazione degli art. 26 cpv. 1 lett. d e 34 lett. b LIFD. Queste disposizioni permangono comunque applicabili al caso di specie, ritenuto come lo stesso porti sul periodo fiscale 2014 e che non esiste alcuna disposizione di diritto transitorio che preveda una soluzione differente (v. sentenza TF 2C_588/2015 del 1.02.2016, consid. 4.1; sentenza TF 2C_660/2014 del 6.07.2015 consid. 5).

E. 1.2

Sia secondo l'art. 25 cpv.

E. 1.3

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. 8 cpv. 1 decreto esecutivo del 23 dicembre 2013 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2014). 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 del decreto esecutivo; 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 dell'ordinanza federale del 10 febbraio 1993). La deduzione non è ammessa, una volta ancora, se le spese riguardano la formazione vera e propria (art. 8 dell'ordinanza federale; art. 34 lett. b LIFD).

E. 1.4

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 esempio il tirocinio, la scuola di commercio, la maturità, gli studi superiori ecc. (decisione TF n. 2A.623/2004 del 6 luglio 2005; 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 esempio 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 n. 2A.623/2004 del 6 luglio 2005).

E. 2.1

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. 2.2

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, è stato più volte affrontato dal Tribunale federale. In una sentenza risalente al 14 marzo 1991, l'Alta Corte ha negato, per esempio, la deduzione dei costi sostenuti da un giurista per elaborare una tesi di dottorato, argomentando che si trattava di un approfondimento della sua formazione di base (decisione TF n. 2A.263/1990 del 14 marzo 1991, in: ASA 60 p. 356). Nello stesso senso si è pronunciata nel caso di un responsabile di un centro di "incontri e seminari", che postulava la deduzione dei costi da lui affrontati per frequentare un corso in astrologia e psicologia, in difetto di un nesso causale diretto con la professione esercitata (decisione TF n. 2A.130/2002 dell'8 agosto 2002, in: ASA 72 p. 473), oppure ancora nel caso di un contribuente che, dopo aver interrotto gli studi universitari di economia, conseguiva un Bachelor of Business Administration (BBA) e successivamente un Master (MBA). L'Alta Corte ha in particolare evidenziato che il contribuente aveva appreso il mestiere sul campo ("learning by doing on the job") e con la formazione parallela al lavoro mirava a colmare le lacune nella sua preparazione manageriale emerse a seguito del suo avanzamento (StE 2004 B 22.3 n 77).

E. 2.3

Recentemente il Tribunale federale si è occupato del caso di un giurista fiscalista che, dopo un decennio di attività alle dipendenze di due società che si occupavano di consulenza e assistenza in materia economica, finanziaria, commerciale, giuridica e fiscale, aveva continuato i propri studi per ottenere un Master of Advanced Studies (MAS) in International Taxation (cfr. sentenza n. 2C_1073/2013 del 25 giugno 2014, in: RF 69/2014

p. 645). La sentenza in questione rileva che, per valutare se i corsi intrapresi sono da considerarsi perfezionamento deducibile o meno, bisogna procedere ad un esame concreto della situazione personale del contribuente: la sua formazione iniziale, lo stato delle sue conoscenze prima di intraprendere i nuovi studi, la sua carriera professionale, la sua attività professionale prima e dopo la formazione ed il contenuto della formazione in questione (sentenza cit., consid. 2.2.3). Il Tribunale federale ha quindi sottolineato che la situazione del ricorrente era particolare, poiché beneficiava di un'esperienza professionale pluriennale riconosciuta dai suoi datori di lavoro e dai clienti nell'ambito fiscale, in particolar modo nel diritto tributario internazionale dell'impresa e nella fiscalità internazionale del patrimonio, prima di intraprendere il corso per il conseguimento del MAS, proprio nelle materie da lui stesso utilizzate e praticate quotidianamente. Pur non mettendo in discussione la propria giurisprudenza, secondo cui le spese per una formazione specialistica che conduce al conseguimento di un master che costituisce la logica continuazione della prima formazione universitaria non sono deducibili quali spese di perfezionamento, la Corte ha ritenuto dunque che nel caso concreto le spese fossero deducibili, tenuto conto della situazione personale del contribuente, dello stato attuale delle sue conoscenze, della sua carriera professionale e della sua posizione professionale dopo lo svolgimento del corso (sentenza cit., consid. 2.3).

E. 2.4

Non sono deducibili le spese di una formazione continua che consentono di progredire in una posizione professionale di grado gerarchico più elevato, che si distingue chiaramente dalla professione attuale (spese di ascesa professionale) oppure permettono di accedere ad un'altra professione. In questo senso, le spese di una formazione continua intraprese al fine di progredire professionalmente oppure che hanno permesso oppure favorito un tale progresso sono assimilate a quelle di una nuova formazione. Un tale avanzamento si traduce – in regola generale – nell'ottenimento di un posto gerarchico superiore, comprensivo di responsabilità più estese ed una remunerazione più elevata. In questo caso, la formazione seguita dal contribuente non serve ad un semplice ripasso oppure all'attualizzazione delle conoscenze. I principi enunciati valgono in particolare per gli studi postdiploma (sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016, consid. 4.2 e 4.3).

E. 2.5

Il Tribunale federale ha a più riprese esaminato la questione delle spese per l'ottenimento di un Master of Business Administration (MBA). Di principio la deduzione delle spese per una tale formazione è rifiutata per il motivo che l'MBA permette principalmente di accrescere le possibilità di ottenere una promozione, anche se la formazione è generalmente intrapresa durante l'impiego lavorativo e il titolo è ottenuto a seguito di una solida esperienza professionale. L'Alta Corte ha ad ogni modo stabilito come i costi della formazione, come pure l'assenza di esperienza professionale e di conoscenze acquisite nell'ambito della formazione costituiscono indizi importanti in favore della sussistenza di spese di formazione non deducibili (sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016, consid. 4.3.1). L'Alta Corte ha quindi ritenuto come convenga esaminare in ogni caso concreto quale era la natura dell'attività professionale svolta prima della frequentazione della formazione oggetto di contenzioso e comparare quella esercitata in seguito, a medio termine, dopo aver ottenuto il titolo di formazione (sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016 consid. 4.3.2). La qualificazione delle spese di perfezionamento deducibili dipende dall'esame concreto della situazione personale del contribuente, della sua formazione iniziale, delle sue conoscenze,

delle sue esperienze professionali, della sua attività professionale attuale, del contenuto della formazione in causa, così come della sua posizione professionale dopo la formazione (cf. sentenze TF 2C_588/2015 del 1.2.2016 consid. 4.3.2; 2C_1073/2013 consid. 2.2.3, 2C_1001 consid. 2.3.1, 2C_28/2011 consid. 4.1, 2C_750/2009 consid. 2.2.3). 3. 3.1. Venendo al caso in esame, RI 1Il ricorrente giustifica tali spese sostenendo sostanzialmente che il corso in discussione gli ha permesso di perfezionare le proprie conoscenze manageriali “utili alla gestione di commesse e progetti complessi di ingegneria”, conoscenze, a suo dire, necessarie allo svolgimento della sua funzione in seno alla _____ SA. 3.2. Come esposto in narrativa RI 1, nato nel 1975, di formazione ingegnere si è iscritto al corso Executive Master of Business Administration per l’anno accademico 2014-2015, presso la Scuola di Direzione Aziendale dell’Università L. Bocconi di Milano, con il consenso e l’appoggio del datore di lavoro dell’epoca. In data 14 novembre 2015 il ricorrente ha ottenuto tale diploma. Il corso seguito dal ricorrente è un Master of Business Administration della durata di 21 mesi, composto da 7 moduli per l’anno 2014 (cfr. informazioni reperibili sul sito internet:<http://www.sdabocconi.it/it/mba-executive-ba/executive-mba>). Il Master of Business Administration è generalmente una formazione post-laurea, che fornisce una specializzazione manageriale ai partecipanti, fornendo in particolare corsi di contabilità, economia, finanza e marketing. L’MBA in questione non si limita ad offrire al qui ricorrente degli approfondimenti delle conoscenze professionali già apprese con il conseguimento delle lauree in ingegneria, ma gli fornisce un’ulteriore formazione nell’ambito della gestione d’impresa (“Business Administration”) e l’acquisizione di importanti conoscenze supplementari su tutte le tematiche di gestione e governo di un’impresa. Non vi è quindi dubbio che un simile corso persegue uno scopo ben più ambizioso di un semplice approfondimento ed aggiornamento delle sue conoscenze di base, offrendogli una nuova formazione manageriale. Volendo soffermarsi sul solo percorso educativo del ricorrente, se ne dovrebbe pertanto concludere che i costi ad esso collegati non sono fiscalmente deducibili. 3.3. Sulla base della recente giurisprudenza federale (consid 2.3 e 2.5), per valutare se i corsi intrapresi dal ricorrente sono da considerarsi perfezionamento deducibile o meno, bisogna procedere ad un esame concreto della situazione personale del contribuente. Non ci si può quindi limitare all’analisi della sua formazione iniziale, ma occorre prendere in considerazione lo stato delle sue conoscenze prima di intraprendere i nuovi studi, la carriera professionale intrapresa così come la sua attività professionale prima e dopo la formazione. 3.4. Ebbene, come visto in ingresso la formazione di base del ricorrente prima di intraprendere i nuovi studi era una formazione universitaria nel campo dell’ingegneria. Dalla documentazione prodotta risulta poi che il ricorrente ha lavorato alle dipendenze della _____ SA dal 2008 al settembre 2016. Si tratta di una società anonima, il cui scopo è quello di gestire uno o più studi di consulenza, progettazione e direzione lavori nel campo del genio civile. All’interno di tale società egli ha ricoperto dal 2010 la carica di “Project Manager”, e meglio, come da lui descritto nel reclamo e ribadito in sede di ricorso, era responsabile e direttore di progetto, con responsabilità sia tecniche sia manageriali di progetti d’ingegneria di grandi opere civili , responsabilità legate alla programmazione della attività di progetto, coordinamento del team di progetto, gestione della fatturazione, dei costi, dei contratti e dei contatti con clienti e fornitori. La _____ SA, in una dichiarazione allegata al ricorso, ha inoltre asserito che per svolgere la funzione assunta dal qui ricorrente, sono richieste “capacità di negoziazione, commerciali, tecniche, di gestione delle persone, organizzative

etc.”. Ha poi sottolineato che, in seguito alla formazione intrapresa, non è stato proposto alcun avanzamento di carriera al ricorrente, il cui salario è rimasto il medesimo dal 2013.

3.5 È emerso poi, nel corso della presente procedura, che a partire dall’ottobre 2016 l’insorgente ha iniziato a lavorare in Francia, a _____ presso la _____. Presso tale Società egli ricopre il ruolo di “Direttore d’Attività Dighe e Impianti Idroelettrici”, agendo quindi come coordinatore delle attività di progetto. Il suo ruolo all’interno della Società sarebbe quello di responsabile “tecnico e manageriale dei progetti relativi nel settore idroelettrico”. Egli è inoltre responsabile finanziariamente delle commesse relative al settore idroelettrico per importi tra CHF 800'000.– e 1'200'000.–, gestisce la fatturazione, i costi, i contratti e i contatti con i clienti e i fornitori. Egli controlla la programmazione dell’attività dei vari progetti e coordina e supporta il team di progetto. Egli non ha dal canto suo alcuna responsabilità nella gestione gerarchica del personale, ma aiuta la Direzione Generale per l’attività di sviluppo commerciale. Le competenze richieste per tale funzione sono a suo dire competenze di negoziazione, commerciali, tecniche, di gestione del personale e organizzative. Il ricorrente precisa che, confrontando le due posizioni di lavoro, si evince che, trasferendosi in Francia, non ha “di fatto ottenuto una reale progressione di carriera”, guadagnando anzi € 15'000.-- all’anno in meno rispetto a quanto percepito presso la _____ SA. Egli asserisce inoltre che avrebbe voluto trasferirsi in Francia presso la sede di _____ della _____ SA, per questioni personali, già dal 2013. Tuttavia ciò non è stato possibile, poiché le condizioni del mercato francese non si sono rivelate quelle sperate e non hanno permesso l’acquisizione di mandati di rilievo nel campo delle opere idroelettriche e dighe, suo campo di attività.

3.6. Innanzitutto appare quantomeno dubbio che RI 1 vantasse già prima di conseguire l’Executive MBA un’esperienza pluriennale nella gestione aziendale unicamente perché ricopriva il ruolo di “Project Manager” presso la _____ SA. Non è d’altronde dato sapere se il ricorrente, nel corso del Master intrapreso, abbia seguito corsi in materie trattate quotidianamente nella sua funzione di “Project Manager”. Ci si domanda poi perché, se la frequenza dell’Executive MBA fosse realmente giustificata con la necessità di approfondire le conoscenze “necessarie allo svolgimento della sua funzione in seno alla _____ SA”, le relative spese sono state assunte dalla stessa Società.

3.7. A ciò si aggiunga che, in seguito al conseguimento del diploma, il ricorrente ha cambiato impiego lavorativo e addirittura nazione, modificando in tal modo le sue aspettative professionali e di vita. Il ricorrente, nonostante a suo dire rivesta un ruolo lavorativo simile a quello intrapreso presso la _____ SA, ha evidentemente tratto beneficio dal conseguimento del MBA in Business Administration, lasciando il precedente impiego per trasferirsi in Francia. Emerge chiaramente dagli atti che il ricorrente avesse intenzione di trasferirsi da tempo in Francia e si può supporre che la scelta di intraprendere il percorso di formazione in questione avesse anche lo scopo di migliorare le opportunità di trovare un impiego adeguato all’estero. In ogni caso, il fatto che, poco dopo aver conseguito il diploma (fine 2015), abbia lasciato il proprio impiego (lettera di dimissioni del 14 giugno 2016 per il 15 settembre 2016) fa apparire poco significativa la dichiarazione, rilasciata dalla _____ SA il 31 maggio 2016, nella quale si afferma che “l’azienda non ha finalizzato il conseguimento del suddetto titolo a una promozione e non è stato proposto alcun avanzamento di carriera al Dr. _____”. L’esame dei fatti non permette dunque di condividere l’affermazione del ricorrente, secondo cui egli, tramite il conseguimento del diploma, avrebbe semplicemente approfondito delle conoscenze “necessarie allo svolgimento della sua funzione in seno alla _____ SA”.

3.8. Il ricorrente ha chiaramente modificato considerevolmente le sue

aspettative professionali, effettuando, grazie al diploma conseguito, un investimento sul lungo periodo. La formazione aveva quale scopo di rimediare alle lacune della formazione di base d'ingegnere del ricorrente, e non può dunque essere considerata come un semplice aggiornamento o perfezionamento delle sue conoscenze nell'ambito manageriale, soprattutto tenuto conto del suo cambiamento di impiego, intervenuto subito dopo il conseguimento del diploma. Questa conclusione è avvalorata anche dall'importanza dei costi del corso dell'MBA, pari a fr. 30'716.– per il solo 2014, che rivelano l'esistenza di un investimento a lungo termine e non solo di un aggiornamento del livello di formazione già raggiunto in precedenza. Il Tribunale federale ha già avuto modo di precisare che un investimento di più di CHF 25'000.-- per anno costituisce un importo molto elevato, comparandolo ai costi di formazione usuali e corrisponde così ad un investimento importante (sentenza TF 2C_1001/2012 consid. 3.2.1; sentenza TF 2C_588/2015 consid. 4.4).

3.9. L'ottenimento dell'MBA non ha unicamente consolidato la posizione del ricorrente all'interno della Società presso cui ha lavorato, ma gli ha bensì permesso di trovare un impiego nel mercato del lavoro francese. Il fatto che le sue condizioni salariali non siano migliorate, è del resto riconducibile anche alle condizioni del mercato del lavoro in Francia, che non sono sicuramente paragonabili a quelle presenti in Svizzera. Un salario di € 75'000.– lordi annui in Francia è anzi considerato elevato, se si considera il costo della vita ed il fatto che il salario annuale di un ingegnere, qual era lui prima di conseguire l'MBA, è di circa € 35'000.– all'anno. Questo suo trasferimento conferma in maniera chiara che il conseguimento del titolo è stato per lui un investimento a lungo termine.

3.10. Da tutto quanto procede, si può quindi concludere che l'importo complessivo di fr. 30'716.–, corrispondente ai costi affrontati da RI 1 per frequentare l'Executive Master of Business Administration (MBA), costituisce nel caso concreto una spesa di formazione e non di mero perfezionamento, e in quanto tale non è deducibile dal reddito imponibile (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

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. 900.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'000.– 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 Il presidente: La segretari a :

E. 6

luglio 2005, in: StE 2006 B 22.3 n. 86 entrambe con rinvii). La qualifica di spese di perfezionamento deducibili dipende pertanto da un esame concreto della situazione. Occorre paragonare la formazione di base seguita dal contribuente e le nuove conoscenze acquisite con la formazione in discussione; è inoltre necessario considerare la professione esercitata e gli effetti di detta formazione sull'attività lavorativa (decisioni TF n. 2C_750/2009 del 26 maggio 2010; n. 2A.424/2005 del 28 aprile 2006 e n. 2A.182/2005 del 17 ottobre 2005, in: StR 61/2006 p. 41).

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