

TI_GERICHTE 80.2016.269 vom 23. Januar 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-01-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.269

FR: TI_GERICHTE 80.2016.269 du 23 janvier 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2016.269 del 23 gennaio 2017

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, non costi per frequentare Accademia militare, conseguimento di bachelor in scienze politiche e diploma di ufficiale di professione, spese di formazione

Erwägungen

E. 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 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 LT e 34 lett. b LIFD. Queste disposizioni permangono comunque applicabili al caso di specie, ritenuto come lo stesso concerna la tassazione del periodo fiscale 2015 e come non esista alcuna disposizione transitoria che preveda una soluzione differente (v. sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016, consid. 4.1; sentenza TF 2C_660/2014 del 6.7.2015 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 10 dicembre 2014 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2015). 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.

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. 2.4.1

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 in vista di un'ascesa professionale 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. 2.4.2

Il Tribunale federale ha a più riprese vagliato 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 aumentare le possibilità di ottenere una promozione, anche se la formazione è intrapresa durante l'impiego lavorativo e che 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, consi. 4.3.1.).

E. 2.4.3

L'Alta Corte ha quindi ritenuto come convenga esaminare caso per caso per comprendere quale era la natura dell'attività professionale svolta prima della frequentazione della formazione oggetto di contenzioso e comparare quella esercitata in seguito, o a medio termine, dopo aver ottenuto il titolo di formazione (sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016,

consid. 4.3.1. e segg.).

E. 2.4.4

Le spese che servono ad acquisire le conoscenze e le capacità necessarie all'esercizio di una professione (v. ad esempio gli studi superiori in particolare universitari e postdiploma) sono delle spese cosiddette "preparatorie" (art. 34 lett. b LIFD) che non possono essere dedotte (sentenza TF 2C_1073/2013, consid. 2.2.1.).

3. 3.1. Nella presente fattispecie si ha che RI 1, nato il 15.09.1985: · ha ottenuto l'attestato complementare di maturità rilasciato dal Liceo cantonale di _____ il 28 giugno 2010; · dal 2010 al 2013 ha frequentato l'ACMIL presso l'ETHZ; · ha ottenuto, il 23 settembre 2013, il Bachelor of Arts ETH in Staatswissenschaften rilasciato dall'ETHZ; · il 18 ottobre 2013 ha ottenuto il Diploma federale di ufficiale di professione dell'Esercito svizzero rilasciato dall'ACMIL in collaborazione con l'ETHZ; · il 18 agosto 2015 riceve la comunicazione dallo Stato maggiore dell'Esercito secondo cui la somma di CHF 56'875.--, relativa alla spese da esso anticipate per la frequentazione della formazione presso l' ACMIL, è stata da egli interamente rimborsata; · viene immatricolato, il 7 settembre 2015, per il semestre autunnale presso l'Università della svizzera italiana (USI) nella facoltà di Scienze economiche, nell'ambito del Master in Economics and International Policies (Master in Economia e Politiche internazionali MEPIN); · il 22 febbraio 2016 viene immatricolato presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, per l'anno accademico 2015/2016, nell'ambito dello stesso MEPIN.

3.2. Nel caso di specie non è dato sapere quale sia la formazione professionale di base del ricorrente, che gli ha permesso di ottenere la maturità professionale nel 2010. Nel reclamo e nel ricorso, egli afferma unicamente che dal 2009 al 2010 ha frequentato i corsi per ottenere la maturità liceale (anno passerella). In seguito, afferma che, riferendosi all'ACMIL, "prima di accedervi, er[a] militare a contratto temporaneo". L'insorgente sostiene inoltre che "dal 2010 al 2013 h[a] frequentato l'accademia militare ottenendo il diploma federale di ufficiale di professione. Così facendo h[a] modificato il [su]o statuto interno all'Esercito Svizzero, passando da militare a contratto temporaneo a ufficiale di professione a contratto indeterminato". È quindi difficile, se non impossibile, stabilire con certezza quale fosse la natura della formazione di base e dell'occupazione del ricorrente, prima di intraprendere la formazione la cui deducibilità dei costi è oggetto del presente ricorso. Tuttavia, come si dirà più avanti, tale accertamento non è comunque strettamente necessario ai fini del presente giudizio.

3.3. Si tratta ora di esaminare la natura e i contenuti della formazione intrapresa dal ricorrente, ossia la frequentazione dell'ACMIL in cui è anche integrato un Bachelor of Arts ETH presso l'ETHZ. Leggendo la pagina internet dell'ACMIL (consultata il 30.11.2016), si apprende che "l'Accademia militare presso il PF di Zurigo è il centro per la formazione e il perfezionamento degli ufficiali di professione dell'Esercito svizzero, un centro di competenza per le scienze militari riconosciuto a livello internazionale e un centro di competenza per gli Assessment Center dell'esercito. [...] È l'istituzione leader in Svizzera attiva nella ricerca in campo scientifico-militare a livello universitario e si prefigge di promuovere le conoscenze scientifiche e l'insegnamento". L' ACMIL offre principalmente tre ambiti formativi: le scienze militari, le scienze umanistiche, sociali e politiche e la formazione specialistica militare. Fra gli obiettivi della formazione si legge che "nella formazione universitaria viene posto l'accento sulla trasmissione di conoscenze specialistiche e di competenze nelle materie militari fondamentali nonché nelle principali discipline di riferimento nell'ambito delle scienze politiche attinenti al contesto lavorativo e d'impiego politico-sociale". Riguardo al piano di carriera all'interno dell'ACMIL si legge

che “gli aspiranti ufficiali di professione titolari di una maturità riconosciuta a livello federale o di una maturità professionale con esame complementare assolvono quale formazione di base il corso di formazione bachelor (Cfo bachelor) della durata di 3 anni e mezzo, in cui è integrato il «Bachelor of Arts ETH in scienze politiche» ”. 3.4. Già solo alla lettura di queste informazioni si deduce che la formazione proposta dall’ACMIL va oltre il mero perfezionamento professionale. In effetti, quella proposta è una vera e propria formazione di base che permette un’ascesa professionale all’interno dell’Esercito, consentendo di entrare a far parte dei quadri. La formazione non si limita ad un aggiornamento o ad un approfondimento delle conoscenze già acquisite dai militi prima di intraprendere tale percorso formativo, bensì permette di fare carriera all’interno dell’Esercito ed allarga considerevolmente le conoscenze anche ad ambiti che esulano da quello militare. Inoltre, come già visto, in tale formazione è integrato un Bachelor of Arts in scienze politiche, in collaborazione con l’ETHZ. Come si legge dal sito internet dell’ateneo federale (consultato il 30.11.2016), il diploma di Bachelor, rilasciato al termine della formazione, è riconosciuto dal sistema europeo di trasferimento ed accumulo di crediti (ECTS). Ciò permette quindi l’accesso a dei corsi di Master e non preclude nemmeno così la possibilità di carriera universitaria e professionale all’esterno dell’Esercito svizzero. A livello di contenuti, si ribadisce che la formazione è pluridisciplinare con corsi che variano dal diritto, all’economia, alle lingue, alle scienze politiche, alla storia ed alla psicologia-pedagogia militare. Ne discende pertanto che si tratta di una formazione universitaria di base, a livello di Bachelor, che permette in seguito l’accesso anche ad altri corsi universitari di livello superiore. 3.5. Il Tribunale federale ha già avuto modo di considerare come spese professionali non deducibili i costi sostenuti per la frequentazione di un Bachelor of Science in Business Administration (BBA), formazione universitaria comparabile con quella oggetto del presente ricorso. In quel caso, si trattava di un fiduciario contabile, in possesso di una maturità di tipo E, che, avendo già frequentato un anno di una scuola universitaria professionale, ha ottenuto un Bachelor presso la Scuola universitaria professionale di economia di Zurigo, nel contempo lavorando a tempo parziale presso l’ufficio di tassazione del Canton Zurigo. Il contribuente sosteneva che i costi di CHF 21’072.-- per l’ottenimento del BBA fossero deducibili a titolo di spese professionali. L’Alta Corte ha sì considerato che la formazione potesse certamente anche essere intrapresa nell’interesse del datore di lavoro. Tuttavia, la formazione ha permesso non solo un ampliamento delle conoscenze che andasse ben oltre il campo d’attività del contribuente nella sua qualità di tassatore fiscale, ma anche un’estensione delle prospettive professionali. Il diploma è servito inoltre alla propria carriera professionale e non solo al mantenimento delle conoscenze professionali sino ad allora acquisite. Pertanto, le spese in questione non erano da considerarsi spese di perfezionamento deducibili, bensì spese per la formazione di base, al pari di una prima formazione (sentenza TF 2C_589/2007 del 9.4.2008, consid. 4.1 e 4.2). 3.6. In seguito, è necessario anche analizzare l’occupazione del ricorrente dopo aver conseguito i due diplomi rilasciati dall’ACMIL e dall’ETHZ. Si apprende così che, per sua stessa ammissione, il ricorrente ha abbandonato l’impiego professionale presso l’Esercito svizzero due anni dopo aver conseguito i diplomi. In effetti, a partire dal 2015 egli si è iscritto all’USI ad una formazione Master, in particolare il Master in Economics and International Policies, (organizzato in collaborazione con l’Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano). Ciò dimostra come la formazione intrapresa dal 2010 al 2013 presso l’ACMIL desse proprio la possibilità di accedere ad altri percorsi formativi esterni all’Esercito. Ne discende che il Bachelor conseguito nel 2013 non è stato semplicemente un

aggiornamento o un ripasso di conoscenze militari già acquisite. Si è trattato, invece, di uno studio universitario che ha permesso al ricorrente, da un lato, di progredire in una posizione professionale di grado gerarchico più elevato (spese di ascesa professionale) all'interno dell'Esercito stesso, e dall'altro, ha permesso di accedere ad una formazione universitaria superiore, Master, esterna all'ambito militare. Ciò che conta è comunque che il corso frequentato ed il relativo diploma ottenuto abbiano migliorato le possibilità di carriera dell'insorgente sul lungo periodo, ossia in termini di anni futuri, e ne abbiano aumentato in misura considerevole il valore sul mercato del lavoro interno ed internazionale (sentenza TF 2A.424/2005 del 28.4.2005, consid. 4.3; cfr. sentenza del Tribunale cantonale di Basilea Campagna del 26 novembre 2003, in: StE 2004 B 22.3 n. 78). Viste le considerazioni sopraesposte ed indipendentemente dalla formazione ottenuta e dall'attività svolta precedentemente l'inizio dell'ACMIL presso l'ETHZ, si ha che la formazione in questione rappresenta una formazione universitaria di base. 3.7. È anche opportuno rilevare l'entità delle spese professionali in questione, pari a CHF 56'875.--. Un importo di tale valore attesta come si sia trattato di un investimento a lungo termine e non un semplice aggiornamento delle conoscenze già acquisite (sentenza TF 2C_588/2015 del 1.2.2016, consid. 4.4; TF 2C_28/2011 del 15.11.2011, consid. 4.4; TF 2A.424/2005 del 28.4.2006, consid. 4.2; TF 2A.623/2004 del 6.7.2005, consid. 3.3). 3.8. Tutto ben ponderato, questa Camera ritiene che la decisione dell'UT di non riconoscere le spese professionali legate all'ottenimento del "Diploma federale di ufficiale di professione dell'Esercito svizzero" e del " Bachelor of Arts ETH in Staatswissenschaften" sia corretta, per tutte le motivazioni sopra indicate. 4. Il ricorso è respinto. La tasse di giustizia e le spese sono poste a carico di Adrian Spiess, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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 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.