

TI_GERICHTE 80.2017.175 vom 21. Juni 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-06-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.175

FR: TI_GERICHTE 80.2017.175 du 21 juin 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.175 del 21 giugno 2017

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, pasti fuori domicilio, commisurazione come nel caso dei pasti consumati per ragioni di lavoro

Erwägungen

E. 1

LT e 132 cpv. 1 LIFD, contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione. Tuttavia, il reclamo presentato contro una decisione di tassazione già esaustivamente motivata può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e degli altri proponenti, alla Camera di diritto tributario (art. 206 cpv. 2 LT; art. 132 cpv. 2 LIFD).

E. 1.1

Per gli articoli 206 cpv.

E. 1.2

Con questa norma, il legislatore ha inteso razionalizzare la procedura (cfr. Messaggio concernente l'armonizzazione fiscale del 25 maggio 1983, ad art. 137; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 6 ad art. 133 LIFD, p. 419; Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea/Francoforte 2008, vol. I/2b, n. 27 ad art. 132 LIFD, p. 361 s.; Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 25 ss. ad art. 132 LIFD, p. 576 s.; inoltre CDT n. 80.96.00201 del 5 marzo 1997, in RDAT II-1997 n. 31t; CDT n. 80.2002.00084 del 2 luglio 2002 in re F. C.R.). Per il fatto che si tratta di considerare un reclamo come se fosse un ricorso, la motivazione della decisione di tassazione deve adempiere i requisiti che sono propri della motivazione di una decisione su reclamo (Zweifel, op. cit., n. 30 all'art. 132 LIFD, p. 362; Locher, op. cit., n. 29 ad art. 132 LIFD, p. 577).

E. 1.3

Sebbene la motivazione della decisione, con cui l'Ufficio di tassazione ha negato la deduzione forfetaria delle altre spese professionali, sia estremamente succinta, si può ritenere che i presupposti, previsti dagli articoli 206 cpv. 2 LT e 132 cpv. 2 LIFD per la trasmissione del reclamo all'autorità di ricorso, siano adempiuti. D'altronde, si tratta della stessa censura già oggetto di ricorso per i periodi 2011 e 2012, contro cui è stato interposto ricorso a questa Corte.

E. 2.1

La prima contestazione concerne il calcolo delle spese di perfezionamento professionale e più precisamente delle spese per i pasti fuori casa, consumati da RI 1 nei giorni in cui ha frequentato a _____ i corsi per conseguire il master.

E. 2.2

Non è in discussione la qualifica delle spese sostenute da RI 1 per frequentare i corsi che gli hanno consentito di ottenere il Master in diritto tributario internazionale, visto che la stessa autorità fiscale ha riconosciuto trattarsi di spese di perfezionamento professionale e non di spese di formazione. È unicamente litigiosa la misura delle spese deducibili e in particolar modo la commisurazione dei costi per i pasti consumati dal ricorrente durante i giorni trascorsi a _____ per seguire i corsi. A quest'ultimo proposito, l'Ufficio di tassazione ha ritenuto che siano applicabili le disposizioni che concernono le stesse spese professionali, cioè che i costi per i pasti consumati durante i corsi siano assimilati alle "spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio" secondo i già citati articoli 25 cpv. 1 lett. b LT e 26 cpv. 1 lett. b LIFD. Ha pertanto applicato gli importi forfetari previsti, rispettivamente, dall'Ordinanza sulle spese professionali e, per l'imposta cantonale, dal Decreto esecutivo del Consiglio di Stato concernente l'imposizione delle persone fisiche. Secondo i ricorrenti, la deduzione dovrebbe invece essere calcolata applicando gli importi delle spese per il vitto, suscettibili di rimborso ai dipendenti secondo il Modello di regolamento spese per le imprese e per le organizzazioni senza scopo di lucro, contenuto nella Circolare n. 25 del 18 gennaio 2008 della Conferenza svizzera delle imposte (CSI).

E. 2.3

Il Tribunale federale ha già avuto occasione di ammettere che possano rientrare fra le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione secondo l'abrogato art. 26 cpv. 1 lett. d LIFD non solo i costi diretti (tasse di iscrizione, spese per libri ecc.) ma anche semplici costi indiretti quali trasferte fra casa e sede della scuola. Rientrando infatti nella nozione generale di spese per il conseguimento del reddito, tali costi sono deducibili dal reddito imponibili, se non possono essere evitati. Le spese professionali, quali spese per il conseguimento del reddito, possono essenzialmente essere dedotte a condizione che il contribuente abbia dovuto assumersi un dispendio corrispondente. Trattandosi di elementi che escludono o diminuiscono l'imposta, non basta che il contribuente li faccia valere, ma occorre che ne apporti la prova, assumendosi anche le conseguenze della mancata prova (cfr. la sentenza n. 2C_99/2017 e 2C_100/2017 del 31 luglio 2017 consid. 2.3 con riferimenti). Nel caso di cui si è occupata la Suprema Corte, era litigioso l'ammontare delle spese di trasporto sostenute dal contribuente per recarsi alla sede del corso di perfezionamento professionale. Mentre il ricorrente pretendeva la deduzione delle spese di trasferta con il proprio veicolo privato, l'autorità di tassazione gli aveva riconosciuto solo il prezzo per l'acquisto dell'abbonamento generale delle FFS. Il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo aveva respinto il ricorso del contribuente, argomentando che trovavano applicazione per analogia i criteri stabiliti dal legislatore in merito all'uso dei mezzi pubblici di trasporto per la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro (sentenza SB.2016.00064 del 16 novembre 2016 consid. 2.2.3). La Corte cantonale ha pertanto applicato l'art. 5 dell'Ordinanza sulle spese professionali e l'analogia normativa cantonale (sentenza citata, consid. 2.2.4). Il Tribunale federale ha respinto il ricorso del contribuente contro la sentenza cantonale, confermando la deduzione delle spese per l'abbonamento generale FFS, in mancanza della prova di costi superiori (sentenza n. 2C_99/2017 e 2C_100/2017 cit., consid. 3.3.3 e 3.3.4).

E. 2.4

Anche la giurisprudenza di altri cantoni ha calcolato l'ammontare delle spese indirette, sostenute da un contribuente che chiedeva la deduzione di spese di perfezionamento, facendo riferimento ai criteri previsti per il calcolo delle deduzioni delle spese professionali. È il caso per esempio della sentenza del 26 febbraio 2013 (I/1-2012/176) della Commissione di ricorso amministrativa del Canton San Gallo, che concerneva fra l'altro le spese indirette sostenute da una psicologa per recarsi a sedute di psicoterapia (consid. 2d) e della sentenza del 16 dicembre 2005 del Tribunale amministrativo del Canton Ginevra (4F 04 90, in RDAF 2006 II 475), che ha applicato l'Ordinanza federale sulle spese professionali proprio per stabilire l'ammontare delle spese per pasti sostenute da un professore di musica che frequentava un corso di composizione, orchestrazione e direzione al conservatorio (consid. 4c).

E. 2.5

Ne consegue che, per commisurare la deduzione delle spese per pasti, sostenute da un contribuente che non può rientrare al domicilio a causa della frequenza di corsi di perfezionamento o riqualificazione professionale, ci si deve attenere agli importi forfetari per le "spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio" secondo gli articoli 26 cpv. 1 lett. b LIFD e 25 cpv. 1 lett. b LT (nello stesso senso: Beusch, *Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung*, in ZSiS del 30 giugno 2004, n. 29). Si applica di conseguenza l'art. 6 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza sulle spese professionali, secondo cui, nel caso di spese supplementari per pasti, è concessa esclusivamente la deduzione forfettaria, quando il contribuente non può prendere il pasto principale a casa propria poiché il luogo di domicilio e quello di lavoro si trovano a notevole distanza o perché la pausa per il pasto è troppo breve. È ammessa la deduzione di fr. 15.– "per ogni pasto principale rispettivamente al giorno" (Appendice all'Ordinanza sulle spese professionali). Gli stessi criteri sono previsti, per l'imposta cantonale, dall'art. 5 del Decreto esecutivo del 21 dicembre 2010 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2011 (BU 66/2010 p. 551) e dall'art. 5 del Decreto esecutivo del 20 dicembre 2011 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2012 (BU 58/2011 p. 601).

E. 2.6

Ne consegue che la pretesa dei ricorrenti, di commisurare le spese per i pasti facendo uso del Modello di regolamento spese per le imprese e per le organizzazioni senza scopo di lucro, contenuto nella Circolare n. 25 della CSI, non può essere accolta. Lo scopo del Modello di regolamento delle spese è infatti ben diverso da quello dell'Ordinanza sulle spese professionali e del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche. Il datore di lavoro deve rimborsare al lavoratore tutte le spese rese necessarie dall'esecuzione del lavoro e, se è occupato fuori del luogo di lavoro, anche le spese di sussistenza (art. 327 a cpv. 1 CO). Mediante accordo scritto, contratto normale o contratto collettivo può essere convenuto o stabilito un rimborso in forma d'indennità fissa, come diarie o indennità complessive settimanali o mensili, a condizione che copra tutte le spese necessarie (art. 327 a cpv. 2 CO). Nell'ambito della compilazione del certificato di salario, alle cifre 13.1 e 13.2, il datore di lavoro deve indicare gli importi che considera quali rimborsi delle spese che non fanno parte del salario lordo secondo la cifra 8 del citato certificato (cfr. Istruzioni per la compilazione del certificato di salario risp. dell'attestazione delle rendite (Modulo 11) del 20 gennaio 2010, rilasciate dalla CFS e dall'AFC, p. 11;

Bosshard/Mösli , Der neue Lohnausweis, Das Handbuch für die Praxis, Berna 2007, p. 88, 90, 98) . Sono considerate “rimborsi delle spese” tutte le indennità accordate dal datore di lavoro per le spese che ne derivano al dipendente nell’ambito della sua attività professionale come, ad esempio, in occasione di viaggi di lavoro. Non rientrano nel rimborso delle spese le indennità del datore di lavoro a copertura delle spese sostenute al di fuori dell’orario di lavoro effettivo. Queste indennità per spese professionali sono, ad esempio, le spese di trasporto (tragitto verso il luogo di lavoro), come pure le spese per l’utilizzazione di locali privati per l’attività professionale o quale deposito. Simili indennità sono sempre da aggiungere al salario lordo (cfr. cifre da 1 a 7 del certificato di salario). I datori di lavoro che dispongono di una regolamentazione delle spese hanno la facoltà di presentare all’autorità fiscale del Cantone della propria sede un’istanza per ottenere l’approvazione del regolamento delle spese, che riguarda sia il rimborso delle spese effettive, sia il rimborso delle spese forfetarie. Ora, il modello di regolamento delle spese della CSI prevede che i dipendenti che intraprendono un viaggio di lavoro oppure che, per altri motivi, sono obbligati a consumare il pasto al di fuori del loro abituale posto di lavoro, hanno diritto al rimborso dei costi effettivi. Non devono tuttavia essere superati i seguenti valori indicativi: · colazione (in caso di partenza prima delle 07h30, risp. in caso di pernottamento precedente, se la colazione non è compresa nei costi dell'albergo) CHF 15 · pranzo CHF 35 · cena (in caso di pernottamento esterno, risp. di rientro dopo le 19h30) CHF 40 Ne discende che gli importi indicati rappresentano i valori massimi che un datore di lavoro può rimborsare ai propri dipendenti per i pasti consumati in occasione di viaggi di lavoro, senza che la rifusione di spese sia considerata integrazione di stipendio e, come tale, assoggettata all’imposta sul reddito. Non ha pertanto alcun fondamento la pretesa dei ricorrenti di ottenere una deduzione forfetaria calcolata applicando i citati importi tratti dal modello di regolamento delle spese.

E. 2.7

Venendo al caso in esame, l’Ufficio di tassazione ha già intrapreso un calcolo favorevole ai contribuenti, ammettendo in deduzione un importo corrispondente a due pasti per ognuno dei giorni di frequenza dei corsi a _____. Infatti, non solo ha aumentato il numero di giorni, rispetto a quelli indicati dal ricorrente (da 19 a 25 nel 2011 e da 9 a 10 nel 2012), ma anche ammesso la deduzione per due pasti, quando il contribuente già beneficiava della deduzione per doppia economia domestica massima (fr. 3'200.– per l’IC e per l’IFD). Su questo aspetto, il ricorso è conseguentemente respinto.

E. 3.1

La seconda censura dei ricorrenti riguarda la mancata deduzione per le altre spese professionali.

E. 3.2

Per l’imposta federale diretta, secondo l’art. 7 dell’Ordinanza sulle spese professionali, sono considerate altre spese professionali per le quali è possibile rivendicare la deduzione forfetaria 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, 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, per lavori pesanti, ecc. (art. 8 cpv. 1 decreto esecutivo concernente l’imposizione delle persone fisiche, valido per i periodi fiscali 2011 e 2012; inoltre art. 8 cpv. 1 del Decreto esecutivo del 19 dicembre 2012 concernente l’imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2013, in BU 62/2012 p. 611). La relativa deduzione è ammessa nella misura complessiva di fr. 2'500.– 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 decreto citato). La deduzione complessiva è infine dimezzata se l’attività lucrativa dipendente è esercitata per meno di sei mesi all’anno o con un grado di occupazione inferiore al 50% (art. 8 cpv. 3 decreto citato).

E. 3.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, 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. 3.4

I ricorrenti argomentano che la giurisprudenza in questione confonderebbe due diversi costi, cioè, da un lato, quelle che il datore di lavoro deve rimborsare per legge al suo dipendente e, dall’altro, le spese professionali. A tale proposito, il Tribunale federale stesso ha sostenuto che sia le spese di rappresentanza rimborsate forfetariamente sia le “altre spese professionali” deducibili a loro volta forfetariamente, perché siano deducibili, devono essere indispensabili all’esercizio della professione. Al ricorrente, che sosteneva che nella deduzione forfetaria invocata rientrassero le spese per l’acquisto di abiti e scarpe, di una quota per l’utilizzazione dell’agenda elettronica, di un personal computer con stampante come pure l’utilizzazione di un ufficio al proprio domicilio, l’Alta Corte ha risposto che quelle indicate non sarebbero spese indispensabili all’esercizio della professione bensì spese di mantenimento del contribuente, come tali non deducibili. Infatti, il ricorrente non aveva dimostrato di aver bisogno di abiti professionali né di non potersi servire di un PC e di una stampante sul luogo di lavoro (una banca); neppure aveva comprovato la necessità professionale di un’agenda elettronica o della possibilità di disporre di un ufficio al proprio domicilio (RDAF 2008 II 519 consid. 4.4; cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2009.140 del 28 ottobre 2009, in RtiD I-2010 n. 2t, consid. 2.5).

E. 3.5

È vero che le nozioni di “altre spese professionali” e di “indennità per spese forfetarie versate dal datore di lavoro” non si sovrappongono, ma rappresentano due categorie di spese concettualmente distinte. Nella pratica, tuttavia, è spesso difficile tracciare una linea di demarcazione tra le due categorie di spese (cfr. Filippini, La deduzione per “altre spese

professionali”: quale relazione con i rimborsi spese forfettari versati dal datore di lavoro?, in *Novità fiscali* 7/2011, p. 7). Del resto, per lo stesso datore di lavoro è difficile tenere distinte le une dalle altre e di solito non è neppure consapevole del loro diverso trattamento fiscale, sicché rimborsa indistintamente le une e le altre. Dal suo punto di vista, sia che egli rimborsi al dipendente spese professionali o costi sopportati da quest’ultimo nell’ambito della sua attività lavorativa, non sono comunque imponibili (Bosshard/Mösli , op. cit., p. 89 s.). Ad oggi manca un criterio di distinzione generalmente riconosciuto fra spese professionali e spese rese necessarie dall’esecuzione del lavoro (Bosshard/Mösli , op. cit., p. 91). In queste circostanze, la conclusione del Tribunale federale, per quanto discutibile, rappresenta una soluzione pragmatica al problema della relazione esistente tra le “altre spese professionali” e le spese di rappresentanza versate ai dipendenti. Pur trattandosi di due nozioni concettualmente diverse, l’Alta Corte sembra implicitamente ammettere che nel rimborso spese annuo, versato dal datore di lavoro sulla base di un regolamento approvato dall’autorità fiscale, rientri pure una parte di cosiddette spese professionali, che per ragioni di praticità si rinuncia ad integrare nel salario lordo del dipendente, ma che nel contempo non si ammette in deduzione dal reddito dell’attività dipendente (Filippini , loc. cit.).

E. 3.6

Alla luce delle considerazioni che precedono, pur tenendo conto delle critiche della dottrina (Simonek , *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008 - Direkte Bundessteuer*, ASA 79 p. 137 ss.) e della circostanza che nel Canton Zurigo questa giurisprudenza non viene applicata dalle autorità fiscali cantonali (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3^a ediz., Zurigo 2013, n. 49 ad § 17, p. 249), nondimeno si ritiene che la deduzione forfetaria delle altre spese professionali non possa essere ammessa in presenza di un rimborso forfetario del datore di lavoro. La citata giurisprudenza è peraltro applicata dalle autorità di altri cantoni (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale fiscale del Canton Neuchâtel del 27 maggio 2009, in *RJN* 2009 p. 311, consid. 8).

E. 3.7

Dal certificato di salario rilasciato a RI 1 dal suo datore di lavoro si evince che ha ricevuto un’indennità per spese forfettarie di rappresentanza di fr. 6'000.– negli anni 2011 e 2012 e una di fr. 6'600.– nel 2013. Il ricorrente non ha portato alcuna prova di aver sostenuto spese professionali effettive in misura superiore rispetto all’importo rimborsatogli forfetariamente dal datore di lavoro. In simili circostanze, la decisione dell’Ufficio di tassazione, che non ha riconosciuto la deduzione forfetaria delle altre spese professionali, si rivela conforme alla legge e alla giurisprudenza.

E. 4

Il ricorso è pertanto respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti soccombenti. 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. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 3'100.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presen Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello Il presidente: La segretari a :

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