

TI_GERICHTE 80.2017.215 vom 26. Juli 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-07-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.215

FR: TI_GERICHTE 80.2017.215 du 26 juillet 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.215 del 26 luglio 2017

Regeste

Deduzioni: spese professionali, perfezionamento, muratore e consulente in assicurazioni, Master in risorse umane rappresenta formazione, spese non deducibili

Erwägungen

E. 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. 1.1

Sia secondo l'art. 25 cpv.

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 lavoro a turno o notturno, 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

Quo alle spese di perfezionamento

E. 2.1

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 concerna la tassazione del periodo fiscale 2010 e come non esista alcuna disposizione di diritto transitorio che preveda una soluzione differente (cfr. sentenza TF n. 2C_588/2015 del 1°

febbraio 2016, consid. 4.1.; sentenza TF n. 2C_660/2014 del 6 luglio 2015 consid. 5.).

E. 2.2

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 spese di formazione professionale (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

E. 2.3

Dal chiaro tenore letterale della legge emerge che le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionale 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 concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2010, del 9 dicembre 2009). 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 del citato decreto esecutivo; art. 33 lett. b LT). Anche per l'IFD le spese per il perfezionamento e la riqualificazione professionale 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 sulle spese professionali 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 sulle spese professionali del 10 febbraio 1993; art. 34 lett. b LIFD).

E. 2.4

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. 2.5.1

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. 2.5.2

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. 2.5.3

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 TF 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 a 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 e 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). 3. 3.1. Venendo al caso in esame, RI 1 chiede di poter dedurre, a titolo di spese di perfezionamento professionale, l'importo complessivo di fr. 18'000.-, da lui versati, in sei rate nel corso dell'anno 2010, quale quota d'iscrizione per il MAS in Human Capital Management. Sostiene in particolare in questa sede che non vi sarebbe alcuna connessione tra il conseguimento del Master e il cambiamento professionale presso l'Amministrazione cantonale avvenuto il 1° aprile 2012. I moduli seguiti sarebbero serviti

ad ottenere un "perfezionamento professionale nelle attività svolte in quel periodo", mentre la sua partecipazione al concorso presso l'Amministrazione cantonale, che peraltro scadeva nel mese di giugno 2011, rappresentava un'opportunità di cambiamento. La tesi del master sarebbe stata consegnata alla direzione generale della _____ per trovare eventuali correttivi, soluzioni, ecc.

3.2. Dal suo curriculum vitae, consegnato all'RS 1 durante l'udienza tenutasi il 27 giugno 2017, risulta in particolare che egli ha ottenuto i seguenti diplomi/attestati: · nel 1988 il diploma di muratore (Scuola professionale di _____); · nel 1991 l'attestato di agente di polizia comunale (_____); · nel 2003 il diploma per consulenti in assicurazioni (_____); · nel 2005 il diploma d'impiegato di commercio (SIC, _____); · nel 2005 il diploma per consulente in fondi d'investimento IAF; · nel 2007 il certificato per intermediario assicurativo AFA; · nel 2011 (recte 2012) il Master of Advanced Studies SUPSI in Human Capital Management (HCM). Ha inoltre esposto di aver seguito la formazione per funzionari dirigenti presso l'Amministrazione cantonale e di aver frequentato, negli anni 2015/2016, il DAS in Business Coaching presso la SUPSI (con esami previsti quest'anno). Per quanto concerne la sua esperienza professionale ha esposto quanto segue: · dal 1988 al 1990 ha esercitato la professione di muratore presso la _____, _____; · dal 1990 al 2001 è stato agente di polizia comunale di _____; · dal 2002 al 2012 è stato consulente in assicurazioni presso la _____, _____; · dal 2003 al 2013 è stato responsabile della _____, _____; · dal 2012 ad oggi, riveste la funzione di caposervizio (ndr. servizi di supporto _____, cfr. organigramma _____) presso lo _____, _____, _____. Dal contratto di lavoro della _____ risulta che RI 1 è stato assunto dal 1° gennaio 2002 come consulente presso l'agenzia principale di _____, il cui raggio di attività e il portafoglio venivano a lui attribuiti dall'agente generale. Egli è stato alle dipendenze dell'agenzia principale di _____, quale consulente al servizio esterno, dal 1° gennaio 2002 al 31 marzo 2012. In quel periodo, ha seguito "... un'approfondita formazione in alcuni rami e sui prodotti del nostro gruppo" (cfr. certificato di lavoro del 15 maggio 2012 nell'incarto fiscale 2010). Dal sito internet della società emerge, in effetti, che ha un proprio centro di formazione. Inoltre i consulenti assicurativi "seguono un corso di formazione continua di due anni che consente loro di acquisire nozioni approfondite in tutti i settori dell'assicurazione e della previdenza. Una volta conclusi con successo i moduli dei corsi, i consulenti vengono iscritti al registro pubblico di Cicero (ndr. Certified Insurance Competence, trattasi di un label di qualità che garantisce una consulenza competente in questioni assicurative; i consulenti a beneficio del label di qualità Cicero seguono regolarmente una formazione continua per offrire ai propri clienti un valore aggiunto reale). RI 1 è stato parallelamente (dal 2003 al 2013) socio e gerente con diritto di firma individuale della _____, già con sede a _____, ora _____ (cfr. estratto del registro di commercio del Canton Ticino).

3.3. Occorre ora esaminare la natura e i contenuti della formazione ottenuta dall'insorgente, ossia il conseguimento del Master of Advanced Studies (MAS) SUPSI in Human Capital Management (HCM) presso la SUPSI (di seguito MAS in HCM) il 15 giugno 2012. Come già esposto nella precedente decisione del 20 marzo 2017 di questa Corte (inc. CDT 80.2016.48/49), dalla documentazione reperibile su internet si evince in particolare che detto MAS, organizzato dalla SUPSI, è costituito da tre corsi postdiploma (Certificate of Advanced Studies, CAS). I primi due sono comuni a tutti i partecipanti, mentre il terzo ha carattere opzionale, poiché il partecipante ha la possibilità di scegliere un approfondimento riguardo all'offerta formativa della SUPSI o di un istituto universitario partner. Al termine dei CAS il candidato redige un lavoro di tesi

su un progetto aziendale (Project Work). La durata globale del master è di due anni. Il MAS in HCM si propone di formare professionisti in grado di intervenire sulle organizzazioni complesse con una visione ampia e completa delle problematiche di gestione delle risorse umane. Tale prospettiva richiede un approccio multidisciplinare nell'ambito del quale saranno sviluppate le tematiche istituzionali, sociali, giuridiche ed economiche del mondo del lavoro e dell'organizzazione aziendale. Al termine del corso i partecipanti saranno in grado di conferire un indirizzo strategico alla gestione delle risorse umane, adattare la propria struttura organizzativa alla mutevole complessità aziendale, creare una politica HR basata sul principio della centralità della persona ed esercitare una leadership responsabili. I destinatari per il MAS in HCM sono responsabili della funzione Risorse Umane che vogliono diventare protagonisti nei processi di cambiamento, imprenditori, dirigenti e decision-maker, che desiderano aggiornarsi su strategie e strumenti di valorizzazione del Capitale Umano, consulenti e specialisti dell'organizzazione e del personale che desiderano approfondire le conoscenze tecniche per pianificare, realizzare e monitorare progetti di sviluppo organizzativo. Al master sono ammesse persone che hanno un'esperienza professionale di almeno tre anni in posizione di responsabile o professionista delle risorse umane e che hanno un titolo di studio di livello universitario; per i candidati che non possiedono il titolo universitario, è possibile l'ammissione su dossier (cfr., per altri dettagli, www.supsi.ch). Dalla documentazione consegnata dall'insorgente all'autorità fiscale, si ha che RI 1 ha conseguito il CAS SUPSI in "Ambiente, cultura e risorse umane" (dall'8 ottobre 2009 al 27 novembre 2010), ha frequentato e superato l'esame finale del percorso formativo "Strategia e Human Capital" della durata di 72 ore-lezione (dall'8 ottobre 2009 al 12 dicembre 2009), ha conseguito il CAS SUPSI in "Sviluppo delle risorse e dell'organizzazione aziendale" (dal 14 gennaio 2010 al 17 luglio 2010), ha frequentato il corso di aggiornamento "Leadership & Empowerment" della durata di 112 ore-lezione (dal 26 agosto 2010 al 27 novembre 2010) e ha conseguito il CAS SUPSI in "La direzione del personale" (dal 9 dicembre 2010 al 10 giugno 2011), tutti validi per il conseguimento del MAS in HCM. Durante l'udienza del 27 giugno 2017, ha al riguardo evidenziato che "...la tesi finale per il Master era incentrata sull'analisi del clima aziendale presso la _____". In questa sede ribadisce e precisa che la tesi "... era improntata sull'analisi del clima aziendale presso la _____ presso tutte le agenzie della Svizzera e su tutti i collaboratori (ca. l'200). A questo proposito emerge chiaramente che senza la frequentazione ai moduli del percorso inerente l'ottenimento del Master, un lavoro così complesso di ricerca, elaborazione dati, proposte, ecc. da consegnare alla Direzione generale a _____, non sarebbe mai stato possibile. Infatti terminata la tesi citata, la stessa è stata trasmessa per l'eventuale implementazione dei vari correttivi, soluzioni, ecc., da parte della stessa Direzione". 3.4. In queste circostanze, è in dubbio che il MAS in HCM proposto dalla SUPSI e ottenuto dall'insorgente nel 2012, non configura un semplice approfondimento e aggiornamento delle sue conoscenze professionali apprese e neppure un ripasso delle conoscenze a sua disposizione acquisite con le formazioni precedenti. Detta formazione gli ha invero permesso di conseguire un'altra formazione nell'ambito delle risorse umane, un settore ben diverso da quello assicurativo. RI 1, come visto, di formazione muratore, ha dapprima esercitato per un paio di anni questa professione. Egli è stato poi agente di polizia comunale per una decina di anni; in seguito è stato alle dipendenze di una Compagnia d'Assicurazione come "consulente al servizio esterno", per oltre dodici anni e ha ottenuto diversi diplomi tra cui quello d'impiegato di commercio. Egli è stato parallelamente socio e gerente di un'impresa di costruzioni, di cui però non si sa

nulla di più. Ciò dimostra inequivocabilmente che, nella fattispecie in esame, difetta un nesso causale diretto tra il master conseguito dal ricorrente nell'ambito delle risorse umane (ove ha potuto apprendere nuove conoscenze in quello specifico settore) e le professioni esercitate in precedenza, e ciò in particolare in considerazione anche della sua pluriennale esperienza in ambito assicurativo in veste di consulente (senza peraltro rivestire una posizione dirigenziale). Del resto, è lo stesso insorgente ad ammettere che, senza la frequentazione dei moduli CAS per ottenere il MAS in HCM, egli non sarebbe stato in grado di redigere il suo lavoro di tesi. Inoltre, il suo ruolo in seno alla _____ (ndr. attività che però non è stata indicata nel suo curriculum vitae prodotto dinanzi all'autorità fiscale), sarebbe stato quello di fungere da tramite per le aziende e per chi svolgeva l'attività di broker e sarebbe "... proprio per quanto acquisito nei moduli CAS del Master HCM, che ho potuto presentare e discutere con alcuni dirigenti dei rischi legati all'azienda per ciò che riguarda lo sviluppo delle risorse o del personale, di Change Management, Assessment, processi, ecc. ...". Rileva infine di non aver percepito alcuna commissione da parte della _____, poiché non si occupava della vendita di prodotti assicurativi, attività che invece esercitava presso la _____ (cfr. p. 3 del presente ricorso). Ne consegue che, su questo punto, la decisione impugnata non può che essere confermata.

3.5. Il ricorrente contesta l'argomentazione dell'RS 1 secondo cui "... l'impegno profuso per l'ottenimento del Master era finalizzato ad un cambiamento di attività, cosa puntualmente realizzata nel 2012, come del resto riconosciuto dallo stesso precedente datore di lavoro: (...) il sig. RI 1 ci ha lasciato di sua iniziativa per andare ad occupare un posto di rilievo (...)" . A suo dire, il conseguimento del MAS in HCR non avrebbe dunque avuto alcun influsso sulla sua posizione professionale attuale in seno all'Amministrazione cantonale. La sua critica si fonda però su una visione ristretta e immediata. Occorre invece fare una valutazione a lungo termine, essendo decisivo che il MAS conseguito abbia migliorato la sua possibilità di carriera in termini futuri e ne abbia aumentato, in misura considerevole, il valore sul mercato del lavoro (decisione TF n. 2A.424/2005 del 28 aprile 2006 consid. 4.3). È indubbio che l'insorgente abbia ampliato le proprie qualifiche professionali nell'ambito delle risorse umane, settore in cui non ha peraltro mai esercitato la propria attività professionale prima di ottenere il MAS in HCM, e ciò indipendentemente dal ruolo assunto in seno all'Amministrazione cantonale.

3.6. Alla luce di quanto sopra esposto, i costi sostenuti dall'insorgente, a titolo di spese di perfezionamento professionale, dell'ammontare di fr. 18'000.–, da lui versati, in sei rate nel corso dell'anno 2010, quale quota d'iscrizione per il MAS in HCM, costituiscono spese di formazione e non di mero perfezionamento, e in quanto tali, non sono deducibili dal reddito imponibile (art. 33 lett. b LT; art. 34 lett. b LIFD).

4. Quo alle indennità per spese / spese forfettarie L'insorgente, con riferimento alle suindicate spese, in questa sede non contesta esplicitamente le deduzioni non riconosciute dall'autorità fiscale nella decisione impugnata e non apporta alcuna prova concreta atta a sostanziare le deduzioni postulate nel precedente reclamo del 15 gennaio 2016 e nel ricorso del 9 marzo 2016 (cfr. p. 3 del presente ricorso). Tenuto conto della ripartizione dell'onere della prova, per cui è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1. n. 8), la questione non merita di essere approfondita.

5. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico di RI 1, 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per

un totale di fr. 580.– 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 delle Centovalli. 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.