

# **TI\_GERICHTE 80.2018.191 vom 4. Dezember 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-12-04, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2018.191](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.191)

FR: TI\_GERICHTE 80.2018.191 du 4 décembre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2018.191 del 4 dicembre 2017

## **Regeste**

Deduzioni: spese professionali, altre spese, indennizzo forfetario delle “piccole spese” da parte del datore di lavoro, prova di spese effettive che eccedono l’indennizzo

## **Erwägungen**

### **E. 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. 1.1**

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD, nella versione in vigore fino al 31.12.2015, 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. 1.2**

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 forfettaria 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.

### **E. 2.1**

Nella sentenza con cui ha rinviato la causa a questa Corte per una nuova decisione, il Tribunale federale ha rilevato che, per principio, in presenza di un rimborso spese e di una richiesta di riconoscimento del diritto a una deduzione forfetaria, occorre verificare per quali ragioni esso sia stato concesso. In effetti, se il rimborso è corrisposto - oltre che per spese eseguite nell'interesse del datore di lavoro - (anche) per spese che rientrano tra le spese professionali ai sensi dell'art. 26 LIFD, necessarie al conseguimento del reddito e in rapporto di causalità diretta con lo stesso, il diritto ad un'ulteriore deduzione non è dato.

### **E. 2.2.1**

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).

### **E. 2.2.2**

Secondo il diritto tributario si considerano spese i costi che i dipendenti sopportano nell'interesse del datore di lavoro. Secondo la cifra 1.2 del Modello di regolamento spese per le imprese e per le organizzazioni senza scopo di lucro (Circolare n. 25 della Conferenza svizzera delle imposte) rientrano nella nozione di spese i costi di trasporto, i costi per il vitto, i costi per il pernottamento e gli "altri costi". Vi è pertanto un parallelismo con la nozione di spese professionali (art. 26 cpv. 1 LIFD). Le spese sono di principio effettivamente conteggiate dopo l'evento che le ha generate e su presentazione dei giustificativi originali (circolare n. 25, cifra 1.3). La Circolare prevede a titolo integrativo un Modello di regolamento spese complementare per il personale dirigente. La cifra 1 di quest'ultimo prevede che, salvo disposizione contraria dello stesso regolamento complementare, il regolamento spese generale si applica anche al personale dirigente. Sotto il titolo "Spese forfetarie" la Circolare 25 propone alla cifra 3 le seguenti considerazioni: Nell'ambito dell'attività professionale, al personale dirigente derivano spese di rappresentanza come pure per l'acquisizione e la cura delle relazioni con i clienti. I giustificativi per queste spese di rappresentanza e per le piccole spese (spese bagatella) non possono a volte essere procurati o lo possono essere solo difficilmente. Per ragioni di razionalità, al personale dirigente è di conseguenza corrisposta un'indennità forfetaria annua. L'indennità forfetaria compensa tutte le piccole spese fino ad un ammontare di CHF 50 per evento. In questo contesto, ogni spesa vale come un singolo evento. Diverse piccole spese scaglionate nel tempo non possono pertanto essere addizionate, anche quando avvengono nell'ambito di un singolo incarico di lavoro (p. es. in occasione di un viaggio di lavoro): vale il divieto di cumulo. I beneficiari dell'indennità per spese forfetarie non possono più far valere effettivamente queste piccole spese fino a CHF 50. Fra i tipici casi di applicazione di queste piccole spese rientrano i biglietti di tram, bus, taxi, le tasse di parcheggio, le mance, le spese per il guardaroba, le telefonate professionali da apparecchi privati, le spese per la pulizia dei vestiti, i regali ai collaboratori, i pasti intermedi, le consumazioni da soli o con clienti (cfr. la sentenza del TF 2C\_214/2014 del 7.8.2014 consid. 3.2.2, con riferimento a: Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 51/1996 p. 557, in particolare p. 563). Rimborsi spese forfetari servono sia alla semplificazione della gestione degli stipendi nelle imprese sia all'agevolazione dell'attività di accertamento delle

autorità fiscali. Sono espressione della fiducia che l'impresa ripone nel suo personale dirigente nell'ambito delle piccole spese (in tedesco "Vertrauensspesen", cioè spese basate sulla fiducia; cfr. la sentenza del TF 2C\_214/2014 del 7.8.2014 consid. 3.2.2).

### **E. 2.2.3**

Secondo la giurisprudenza, spese forfetarie previste da un regolamento si devono tuttavia considerare reddito dell'attività lucrativa dipendente, se oltrepassano lo scopo loro attribuito. Se non vi è un regolamento delle spese approvato, si considerano prestazioni accessorie del datore di lavoro anche quei versamenti che eccedono le spese effettive (sentenza del TF 2C\_214/2014 del 7.8.2014 consid. 3.2.3 con riferimenti alla giurisprudenza).

### **E. 2.3**

Nel caso in esame, il ricorrente ha prodotto due regolamenti delle spese, cioè quello generale, che si applica a tutti i dipendenti dell'azienda, e quello complementare, riservato al personale dirigente. Quest'ultimo riprende testualmente le parole contenute nel Modello di regolamento spese complementare elaborato dalla Conferenza svizzera delle imposte (v. supra, consid. 2.2.2). Dal modello in questione riprende anche in gran parte l'elenco delle "piccole spese" comprese nel rimborso forfetario, con le seguenti parole: Sono considerate piccole spese ai sensi del presente regolamento complementare, in particolare: · gli inviti di partners commerciali per piccole consumazioni al ristorante · gli inviti di partners commerciali per consumazioni a casa, indipendentemente dai costi effettivi, escluso tuttavia il catering-service · i regali in occasione di inviti di amici commerciali, come fiori o alcolici · le mance (le mance possono essere aggiunte all'importo della fattura per giudicare se si tratta di una piccola spesa) · le telefonate professionali da apparecchi privati · le spese accessorie per e con i clienti, senza ricevuta · le piccole spese in occasione di colloqui e riunioni · i biglietti di tram, bus, taxi · le tasse di parcheggio · le spese per il portabagagli (facchino), le spese per il guardaroba · le spese per la pulizia dei vestiti. Oltre alle spese indicate, il Modello di regolamento della Conferenza svizzera delle imposte (Circolare 25, cifra 3) include anche i costi seguenti: · i pasti intermedi (pranzi e cene durante i viaggi di lavoro possono tuttavia essere conteggiati) · gli inviti e i regali ai dipendenti · i contributi ad istituzioni, associazioni, ecc. · i viaggi di lavoro con l'automobile privata nel raggio locale (raggio di 30 km) · le spese postali e telefoniche.

### **E. 2.4**

Secondo la sentenza di rinvio del Tribunale federale, se il rimborso spese è corrisposto - oltre che per spese eseguite nell'interesse del datore di lavoro - (anche) per spese che rientrano tra le spese professionali ai sensi dell'art. 26 LIFD, necessarie al conseguimento del reddito e in rapporto di causalità diretta con lo stesso, il diritto ad un'ulteriore deduzione non è dato. Un criterio di delimitazione generalmente riconosciuto fra le nozioni di spese professionali e di spese (eseguite nell'interesse del datore di lavoro) non esiste ( Bosshard , op. cit., p. 561; inoltre Bosshard/Mösli , Der neue Lohnausweis, Das Handbuch für die Praxis, Berna 2007, p. 91). In dottrina si sottolinea come le spese professionali siano essenzialmente costi sostenuti dal dipendente prima dell'inizio (effettivo) o dopo la fine (effettiva) del lavoro oppure che insorgono in generale durante lo svolgimento dell'attività lavorativa, mentre le spese che devono essere rimborsate dal datore di lavoro sono quelle che il dipendente deve sostenere nell'ambito dell'esecuzione di un concreto "mandato" di servizio, cioè essenzialmente durante l'orario di lavoro ( Bosshard , op. cit., p. 561).

## **E. 2.5**

Nella sentenza del 23 settembre 2008, la Suprema Corte ha confermato la decisione dell'autorità fiscale cantonale di negare la deduzione forfetaria per "altre spese professionali" ad un direttore di banca, cui il datore di lavoro versava un rimborso spese forfetario di 700 franchi al mese, in base ad un regolamento delle spese approvato dall'autorità fiscale cantonale. In merito alle spese coperte dal rimborso in discussione, così si esprime la sentenza del 2008 (consid. 4.1): Selon le règlement interne de la Banque, l'indemnité sert notamment à compenser les invitations de partenaires commerciaux à des petits repas au restaurant ou à la maison, les cadeaux remis lors des invitations émises par des partenaires commerciaux (fleurs, boissons alcoolisées, etc.), les repas intermédiaires, les appels téléphoniques à des fins professionnelles à partir du domicile privé, les pourboires, les invitations et les cadeaux à des collaborateurs, les contributions à des institutions, associations et autres, des dépenses secondaires pour et avec des clients, les petites dépenses lors de réunions et discussions, les trajets en tram, en bus et en taxi, les frais de stationnement, les déplacements professionnels en véhicule privé dans un rayon local, les porteurs et frais de vestiaire, les frais de téléphone et d'affranchissement et le pressing. Ainsi, un large éventail des dépenses que peut rencontrer un employé dans le cadre de son activité a été prévu par ledit règlement et est compris dans l'indemnité. Come si vede, le spese rimborsate forfetariamente all' allora ricorrente corrispondono a quelle previste dal modello di regolamento della Conferenza svizzera delle imposte (Circolare n. 25), che era stato ripreso dal datore di lavoro nell'allestimento del proprio regolamento, poi approvato dall'autorità fiscale cantonale. Ciononostante, l'Alta Corte ha proseguito la sua motivazione sostenendo che, se il datore di lavoro versa al dipendente un'indennità per compensare le spese sostenute da quest'ultimo, come nel caso in esame, si deve ammettere che questa indennità copra effettivamente le spese sostenute, con la conseguenza che non è possibile far valere in più la deduzione forfetaria per le altre spese professionali. Nell'ipotesi in cui l'indennità fosse insufficiente, il contribuente potrebbe sempre provare, se necessario, che le sue spese effettive, che dovrebbero essere spese rientranti nella categoria delle altre spese professionali, indispensabili all'esercizio della professione secondo l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD, sono più elevate dell'indennità percepita e chiedere la deduzione per l'eccedenza, cioè le spese che superano l'ammontare del rimborso spese forfetario versato dal datore di lavoro (sentenza 2C\_326/2008 del 23 settembre 2008 consid. 4.2).

## **E. 2.6**

Tornando alla fattispecie in esame, il regolamento spese complementare del Gruppo \_\_\_\_\_, prodotto dai ricorrenti, include nel rimborso forfetario delle "piccole spese" buona parte dei costi che, secondo il Modello di regolamento complementare della Conferenza svizzera delle imposte, possono essere oggetto di un rimborso forfetario. Si tratta altresì delle stesse spese che erano state rimborsate anche al contribuente che aveva interposto ricorso al Tribunale federale nel 2008, cosa che del resto non sorprende, pensando al fatto che i regolamenti devono conformarsi al modello della Conferenza svizzera delle imposte, per poter ambire all'approvazione del fisco cantonale. La conclusione, nel caso in esame, non può che essere la stessa cui è pervenuta l'Alta Corte nella sentenza del 23 settembre 2008. Siccome il regolamento spese complementare del ricorrente, così come quello del contribuente che è oggetto della sentenza del 2008, riprende le spese rimborsabili forfetariamente, che sono indicate nel modello di regolamento della Conferenza svizzera delle imposte, si deve ammettere che anche in questo caso il rimborso

spese versato dal datore di lavoro copra effettivamente le spese sostenute dal dipendente, il quale non ha perciò diritto ad una ulteriore deduzione forfetaria per le altre spese professionali.

### **E. 2.7**

Anche nel caso del 2008 l'insorgente aveva obiettato che l'indennità del datore di lavoro non concerneva le stesse spese rispetto a quelle per le quali è ammessa la deduzione forfetaria per le altre spese professionali. In quest'ultima categoria rientrerebbero, secondo la tesi del ricorrente del 2008, spese sostenute dal dipendente e non suscettibili di rimborso da parte del datore di lavoro. Ebbene, il Tribunale federale aveva definito non pertinente tale argomento, rilevando che, nell'uno e nell'altro caso, per essere deducibili, le spese sostenute devono essere spese indispensabili all'esercizio della professione, sicché si tratta della stessa categoria di spese (sentenza 2C\_326/2008 del 23 settembre 2008 consid. 4.2). Nella fattispecie in esame, si deve pertanto concludere che le spese, per le quali i ricorrenti hanno chiesto la deduzione forfetaria per altre spese professionali, rientrano nella stessa categoria di quelle che sono state rimborsate forfetariamente al contribuente dal suo datore di lavoro.

### **E. 3.1**

Stabilito che in linea di principio la deduzione forfetaria per le altre spese professionali, rivendicata dai ricorrenti, non può essere ammessa, per il fatto che si deve presumere che il rimborso spese forfetario versato dal datore di lavoro copra effettivamente le spese sostenute dal dipendente, rimane ancora da accertare se il contribuente non abbia dovuto assumersi spese effettive, rientranti nella categoria delle altre spese professionali indispensabili all'esercizio della professione, in misura superiore rispetto al rimborso spese ricevuto (v. supra, consid. 2.5, con riferimento alla sentenza 2C\_326/2008 del 23 settembre 2008 consid. 4.2).

### **E. 3.2**

Nella lettera del 30 agosto 2018, con cui gli ha chiesto documentazione ai fini della nuova decisione, la Camera di diritto tributario ha invitato i ricorrenti ad inviare ogni ulteriore documento del datore di lavoro, in merito alle indennità forfetarie erogate ai dipendenti, come pure un elenco delle altre spese professionali, sostenute dal contribuente, con i relativi giustificativi. Nella sua risposta del 28 settembre 2018, il contribuente ha precisato, in relazione alla prima domanda, di non percepire altri indennizzi oltre a quello litigioso, disponendo unicamente di un telefono aziendale. In merito alla seconda domanda, ha affermato di non capire la richiesta, avendo egli domandato, nella dichiarazione d'imposta, la deduzione forfetaria per altre spese professionali, "per la quale non sono richiesti giustificativi a nessun contribuente da parte della Divisione delle contribuzioni".

### **E. 3.3**

La Camera di diritto tributario ha offerto al contribuente la possibilità di provare di aver dovuto sostenere spese, imposte dall'esecuzione del suo lavoro, che non erano state assunte dal datore di lavoro, e di sovvertire in tal modo la presunzione secondo cui il rimborso spese forfetario del datore di lavoro copra tutti i costi sostenuti (v. anche la sentenza del TF 2C\_71/2014 del 15.9.2014 consid. 5.5 in fine). Come visto, l'insorgente si è limitato a sostenere che la deduzione forfetaria per altre spese professionali viene riconosciuta dalle autorità fiscali cantonali senza che ai contribuenti siano richiesti giustificativi. L'affermazione del contribuente non tiene tuttavia conto della giurisprudenza del Tribunale

federale, che concerne il caso dei contribuenti che beneficiano di un rimborso forfetario delle spese. Per questi ultimi vige, come precedentemente illustrato, la presunzione che il rimborso spese forfetario copra tutte le spese sostenute. Di conseguenza, se pretendono la deduzione, a sua volta forfetaria, per le altre spese professionali, devono portare la prova delle spese che non sono coperte dall'indennizzo ricevuto. Ne consegue che la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha negato la deduzione forfetaria delle altre spese professionali, si rivela conforme al diritto applicabile ed alla giurisprudenza del Tribunale federale.

#### **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 presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAI).  
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.