

## **TI\_GERICHTE 80.2019.316 vom 18. September 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-09-18, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.316](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.316)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.316 du 18 septembre 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.316 del 18 settembre 2019

### **Regeste**

Deduzioni generali: spese di formazione, onere della prova, iscrizione a corso di perfezionamento, spese per trasferte e pasti, dubbi sulla frequenza

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

chf a pasto per le volte presente alla \_\_\_\_\_ d. Il 20.9.2019, l'autorità fiscale indicava al contribuente che la decisione su reclamo non poteva più essere rimessa in causa e che era necessario presentare ricorso alla Camera di diritto tributario. G. Con tempestivo ricorso del 26/27.9.2019 RI 1 impugna la decisione su reclamo IC/IFD 2018. Il contribuente spiega di aver intrapreso, nel 2018, un percorso di formazione PAP (lezioni serali) presso la \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. La formazione in questione è stata interrotta già dopo il primo semestre, in quanto gli orari delle lezioni mal si conciliavano con l'attività lavorativa. Nella compilazione della dichiarazione fiscale 2018, l'insorgente spiega di aver indicato la somma massima di fr. 10'000.- relativa alle "Spese di formazione e perfezionamento", non sapendo con precisione cosa includesse la deduzione in parola. Nel periodo precedente, nel quale segnalava di essere un "Wocheaufhalter", l'autorità fiscale lo aveva aiutato nella procedura di tassazione in relazione ai chilometri di percorrenza tra \_\_\_\_\_. Nel periodo fiscale 2018, l'UT non gli avrebbe riservato lo stesso "trattamento": dopo aver ricevuto la decisione del 27.8.2019, il contribuente spiegava di essersi mobilitato per " (...) richiedere maggior informazioni su cosa mancasse/servisse per completare tale pratica e far sì che tutto sia eseguito in modo corretto ". Dopo aver ricercato i documenti spiegava di aver presentato reclamo entro 30 giorni, chiedendo di poter contattare l'autorità fiscale per poter ottenere eventuali chiarimenti in merito. Senza aver ricevuto alcuna informazione e chiarimento, il contribuente asserisce di aver ricevuto la decisione su reclamo il 18.9.2019, nella quale si attestava un'ulteriore mancanza di documenti. Il contribuente conclude indicando che, dopo aver preso contatto con l'UT gli veniva segnalato che occorreva presentare ricorso alla CDT. H. Il 7/8.10.2019 l'UT ha trasmesso l'incarto del contribuente, senza presentare osservazioni. Diritto 1. 1.1. Oggetto del ricorso è la deduzione per "Spese di formazione e di perfezionamento". Secondo l'autorità fiscale il contribuente non avrebbe comprovato la deduzione di fr. 10'000.- mediante giustificativi. Di diverso avviso il ricorrente, che ritiene invece di essersi adoperato nel ricostruire gli esborsi avuti nel 2018 legati al Corso di Bachelor in Ingegneria gestionale, frequentato nella modalità parallela all'attività professionale (pap). 1.2. Secondo l'art. 32 cpv. 1 lett. n LT sono dedotte dai proventi le spese di formazione e formazione continua professionali, comprese le spese di riqualificazione, fino a concorrenza di una somma globale di 10'000 franchi, purché il contribuente: - Abbia conseguito un diploma del livello secondario II conformemente al sistema educativo svizzero riconosciuto, oppure - Abbia compiuto i 20 anni e non si tratti di

costi di formazione sostenuti fino al conseguimento di un primo diploma del livello secondario II. 1.3. L'art. 33 cpv. 1 lit. j LIFD prevede che sono dedotte dai proventi le spese di formazione e formazione continua professionali, comprese le spese di riqualificazione, fino a concorrenza di una somma globale di 12 000 franchi, purché il contribuente: 1. abbia conseguito un diploma del livello secondario II, oppure 2. abbia compiuto i 20 anni e non si tratti di costi di formazione sostenuti fino al conseguimento di un primo diploma del livello secondario II. 1.4. L'AFC ha emanato il 30.11.2017 la Circolare n. 42 "Trattamento fiscale delle spese di formazione e formazione continua professionali". Come già rilevato dal Tribunale federale, in linea di principio le circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione (DTF 138 II 536 consid. 5.4.3 pag. 543; 136 V 295 consid. 5.7 pag. 308; 133 II 305 consid. 8.1 pag. 315; sentenze 2C\_116/2013 e 2C\_117/2013 del 2 settembre 2013 consid. 3.7.1). Visto però che esse tendono ad esplicitare l'interpretazione di determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un'applicazione uniforme, ne va tenuto conto nella misura in cui propongono un'interpretazione corretta ed adeguata dei disposti applicabili (sentenze 2C\_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.3 in: RDAF 2012 II pag. 72 e 2C\_103/2009 del 10 luglio 2009 consid. 2.2 in: RF 64/2009 p. 906; 2C\_258/2010 del 23.5.2011 consid. 4.2.). 1.5. Con la legge federale del 27 settembre 2013 sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali è stata introdotta una nuova regolamentazione sulla deducibilità fiscale dei costi per la formazione e la formazione continua professionale (cfr. Raccolta ufficiale delle leggi federali [RU] anno 2014, pagina 1105 segg. e Foglio federale [FF] anno 2011, pagina 2365 segg.). In base alle nuove norme sono deducibili tutte le spese di formazione e formazione continua professionali dopo aver conseguito un primo diploma del livello secondario II. In assenza di un diploma del livello secondario II è possibile, a partire dal 20° anno di età, dedurre tutte le spese di formazione e formazione continua professionali, purché non si tratti di costi di formazione sostenuti fino al conseguimento di un primo diploma del livello secondario II. La deduzione giusta l'articolo 33 capoverso 1 lettera j della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) è limitata a un massimo di 12 000 franchi per persona e periodo fiscale. Non sono deducibili le spese per i corsi di formazione e formazione continua che non hanno fini professionali (passatempo, hobby). 1.6. La deduzione delle spese di formazione e formazione continua professionali secondo l'articolo 33 capoverso 1 lettera j LIFD costituisce una deduzione generale con cui si tiene conto degli oneri effettivi sostenuti dal contribuente fino a concorrenza di una somma globale massima di 12 000 franchi. Non si tratta di una deduzione forfettaria. In virtù di questa concezione legale, per far valere la deduzione non occorre alcun nesso con proventi da attività lucrativa. Ciò significa che la deduzione può essere ammessa anche se nel periodo fiscale in questione non è stato realizzato alcun reddito da attività lucrativa. Gli oneri effettivi sostenuti fino a concorrenza dell'importo massimo ammesso di 12 000 franchi si possono dedurre anche in caso di assoggettamento inferiore a un anno. Per il calcolo del reddito determinante ai fini dell'aliquota d'imposta, gli oneri effettivi non devono essere convertiti. Tuttavia, il contribuente può dedurre solo le spese che è chiamato a sostenere personalmente per la formazione o formazione continua professionali (Circolare n° 42, pag. 7, pto 4.2.). 1.7. La deduzione ammessa è limitata a una somma globale massima di 12 000 franchi per l'IFD (cfr. art. 33 cpv. 1 lett. j LIFD) e di fr. 10'000.- per la LT (cfr. art 32 cpv. 1 lett. n LT). La suddetta deduzione massima spetta a ciascun coniuge e a ciascun partner registrato. La delimitazione delle spese deducibili non si riferisce ai costi del singolo ciclo di formazione,

bensi ai mezzi complessivamente impiegati per la formazione e la formazione continua professionali durante il periodo fiscale. Tutte le eventuali ulteriori spese direttamente o indirettamente connesse con questa deduzione (ad esempio per recarsi dal domicilio o dal luogo di lavoro alla località in cui si svolge la formazione continua) possono essere ammesse in deduzione esclusivamente nel limite della somma globale annuale massima, sempreché si tratti di spese necessarie. Le spese non necessarie sono da attribuire al tenore di vita privato e non danno diritto alla deduzione. Se del caso, si deve procedere a una ripartizione proporzionale dei costi fatti valere. 1.8. Come già ribadito, deducibili sono unicamente i costi, che il contribuente si assume personalmente. Nel caso in cui le spese di formazione sono state sovvenzionate da parte del datore di lavoro, le stesse non possono essere dedotte (cfr. anche art. 17 cpv. 1bis LIFD) ( Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, Zurigo 2016, n. 6 e n. 240 ad art. 33 LIFD). Bisogna inoltre rispettare, per il riconoscimento della deduzione, il principio della periodicità. Può essere utilizzato come momento determinante quello dell'emissione della fattura, oppure quello del pagamento della stessa. I costi devono pertanto essere fatti valere in corrispondenza del metodo scelto. Le modifiche al metodo di deduzione sottostanno al principio della buona fede (cfr. Merkblatt Aus, Weiterbildungs- und Umschulungskosten, Kanton Aargau, Kantonales Steueramt, del 31.1.2016, pag. 8, punto 5.1.). 2. 2.1. Ora, nel caso che qui ci occupa, con la dichiarazione fiscale il qui contribuente si è limitato ad indicare di frequentare il “ Corso Ing. Gestionale ” presso la \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ e a richiedere in deduzione l'importo massimo riconosciuto di fr. 10'000.-. Dopo aver ricevuto la notifica di tassazione IC/IFD 2018 datata 28.8.2019, nella quale la deduzione veniva rifiutata in quanto non giustificata, RI 1 presentava reclamo, specificando di aver reperito la documentazione attestante la sua “ (...) presenza presso i corsi universitari della \_\_\_\_\_ per l'anno scolastico 2018-2019 ”. Allegava al gravame la conferma d'iscrizione al Corso introduttivo di matematica e fisica 2018 (che aveva luogo dal 20.8.2018 al 14.9.2018) il lunedì tutto il giorno, il martedì la mattina, il mercoledì il pomeriggio, il giovedì tutta la giornata ed il venerdì mattina. L'autorità fiscale, nella decisione su reclamo non aveva comunque ritenuto sufficiente, per poter accogliere la deduzione postulata, la presentazione del documento indicato, ritenendo non comprovato il pagamento dei fr. 10'000.- richiesti. In sede ricorsuale l'insorgente, riallacciandosi allo scambio di e-mail con il funzionario dell'autorità fiscale, specificava che la tassa d'iscrizione semestrale del primo anno era stata pagata dal datore di lavoro ed esplicitava come segue le spese da lui sostenute: - 40 viaggi per la tratta \_\_\_\_\_ nel mese di agosto 2018 per complessivi fr. 1'416.- (0.60 CHF/km x 59 km andata e ritorno); - 102 viaggi per tratta \_\_\_\_\_ nel periodo dal 17.9.2018 al 31.12.2018 per complessivi fr. 3'610.80 (0.60 CHF/km x 59 km andata e ritorno); - Spese sostenute per la frequentazione del corso: fr. 200.- (giustificativo: parziale estratto conto con indicazione del versamento a favore della \_\_\_\_\_ il 9.7.2018, senza indicazione del titolare del conto e dell'istituto di credito); - Spese relative all'acquisto di una calcolatrice, effettuate il 24.3.2019, per un importo di fr. 1'088.24 (giustificativo: parziale estratto conto con indicazione del versamento il 24.3.2019, senza indicazione del titolare del conto e dell'istituto di credito); - Materiale di cancelleria fr. 150.-; - Spese pasto: fr. 5.- a pasto. 2.2. Il contribuente non ha fornito alcun dettaglio in merito al suo percorso formativo. Tuttavia a partire dal compimento del 20° anno di età (il ricorrente ne aveva quasi 28 al momento dell'inizio della formazione), anche i contribuenti che non possiedono un diploma del livello secondario II possono dedurre le spese di formazione e formazione continua professionali sostenute, purché non siano finalizzate al conseguimento di un primo diploma

del livello secondario II (cfr. Circolare n° 42, pag. 6). Nel caso di specie, RI 1 era iscritto alla \_\_\_\_\_ e il diploma che si prefiggeva di conseguire era un diploma di livello terziario (formazione di livello terziario, cfr. Circolare n° 42 AFC, pag. 4-6). Ritenuto come le spese legate alla frequentazione del corso di Bachelor in ingegneria gestionale pap iniziato presso la \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ possono – a livello di tipologia di formazione - essere riconosciute in deduzione, si tratta ancora di verificare se il qui contribuente ha compiutamente documentato i costi assunti da lui personalmente.

2.3. Secondo gli art. 123 cpv. 1 LIFD e 196 LT, le autorità di tassazione determinano con il contribuente le condizioni di fatto o di diritto determinanti per l'imposizione completa ed esatta. Al contribuente è perciò imposto l'obbligo di fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (art. 126 LIFD; art. 200 LT). Egli deve in particolare esporre la sua situazione in maniera esaustiva e trasparente (decisione TF n. 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006, in: StR 61 p.442).

2.4. Nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre 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). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C\_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1 in fine; inc. CDT 80.2014.36 del 29.7.2014 consid. 3.2.). Per quanto concerne i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario il contribuente non li deve unicamente affermare, bensì pure documentare (DTF 140 II 248 consid. 3.5.; sentenza TF 2C\_871/2016 dell'11.7.2016).

2.5. Appare problematica – come giustamente sollevato pure dall'autorità fiscale – la giustificazione dell'ammontare della spesa sostenuta. Il contribuente ha affermato di essersi limitato a far valere l'importo massimo della deduzione in parola (che ricordiamo essere di fr. 10'000.- a livello di IC e di fr. 12'000.- per l'IFD), non presentando alcun giustificativo di spesa, sia nell'ambito della procedura di tassazione, sia nella fase dopo reclamo. Ora RI 1 non ha manifestamente effettuato tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (art. 126 LIFD; art. 200 LT): a parte la conferma dell'iscrizione al corso svoltosi durante il mese di agosto del 2018, il qui ricorrente non ha prodotto l'iscrizione al programma di Bachelor, con contestuale indicazione della tabella dei corsi previsti, così da permettere all'autorità fiscale di poter verificare il calcolo delle trasferte. Pure la “prova” del pagamento di fr. 200.- risultante dallo scambio telematico con l'UT non è sufficiente: non si evince né il conto bancario dal quale il pagamento è partito né il titolare del conto, né a quale formazione si riferisca, sicché non può essere ritenuto un valido giustificativo (inoltre, per quanto evincibile dagli atti il pagamento avrebbe anche potuto essere effettuato da terzi). A ciò va pure aggiunto che il ricorrente ha precisato che il datore di lavoro ha pagato la tassa d'iscrizione alla \_\_\_\_\_. Medesimo discorso pure per il giustificativo per il pagamento della macchina di calcolo, richiesta dalla \_\_\_\_\_ per la frequentazione dei corsi: il “print – screen” del versamento dell'importo di fr. 1'088.24 ancora non prova che sia stato il ricorrente a versarli (nessuna indicazione del conto né tanto meno del titolare). A ciò va pure aggiunto che, apparentemente l'acquisto sarebbe stato effettuato il 24.3.2019, ossia il periodo fiscale successivo: già solo per questa ragione non potrebbe essere riconosciuto quale costo per il 2018. Inoltre il ricorrente ha affermato di essersi disiscritto dalla formazione già dopo il primo semestre di studio, per motivi di inconciliabilità con gli orari di lavoro: pertanto bisognerà pure verificare se l'acquisto in parola non costituisca in realtà una spesa di mantenimento del contribuente, non deducibile

(cfr. art. 33 LT; art. 34 lit. a LIFD). 2.6. 2.6.1. Il ricorrente chiede inoltre una deduzione di oltre fr. 5'000.- legata alle trasferte da \_\_\_\_\_ con il proprio autoveicolo nonché fr. 5.- “ (...) a pasto per le volte presente alla \_\_\_\_\_ ” e fr. 150.- di spese di cancelleria. Come visto in precedenza, la Circolare n° 42 dell’AFC include nella somma massima della deduzione anche tutte le eventuali ulteriori spese direttamente o indirettamente connesse con questa deduzione (ivi comprese le spese per recarsi dal domicilio o dal luogo di lavoro alla località in cui si svolge la formazione; cfr. anche in merito alla deducibilità delle spese di pasto: Merkblatt Aus, Weiterbildungs- und Umschulungskosten, Kanton Aargau, Kantonales Steueramt, del 31.1.2016, pag. 9, punto 5.3). Come ribadito in precedenza, il contribuente non ha presentato il piano orario delle lezioni, ciò che avrebbe permesso di confrontare gli spostamenti fatti valere in concomitanza con le lezioni. Nel ricorso, ha tuttavia anche affermato che: “ Tale formazione dopo il primo semestre è stata interrotta per problemi lavorativi, in quanto gli orari delle lezioni e la percentuale da me sostenuta a livello lavorativo non poteva combaciare ad oltranza ”. 2.6.2. Ora il ricorrente aveva iniziato a seguire il Bachelor in ingegneria gestionale nell’opzione di “ formazione parallela all’attività professionale ” della durata di 4 anni. Sul sito internet della \_\_\_\_\_, veniva indicato che tale modalità di insegnamento è rivolta a coloro che non intendono rinunciare al proprio lavoro e allo stesso tempo desiderano ottenere una formazione ingegneristica. Veniva inoltre specificato: “ È richiesta la riduzione dell’attività lavorativa almeno dell’80% in modo da poter dedicare sufficiente tempo allo studio ”. La formazione parallela all’attività professionale prevede la frequenza ai corsi di due sere alla settimana più l’intera giornata di venerdì ( <https://www.supsi.ch/dti/bachelor/ingegneria-gestionale/modalita-studio.html> , sito internet consultato il 22.5.2020). Nel certificato di lavoro agli atti, si vede tuttavia che RI 1, per tutto il 2018 ha lavorato ad una percentuale del 100%. 2.7. Appare pertanto adeguato, nel caso che qui ci occupa, annullare la decisione su reclamo e trasmettere nuovamente gli atti all’autorità di tassazione affinché vengano stabiliti i costi effettivamente sostenuti dal ricorrente per la formazione in questione nel 2018. Spetterà tuttavia a quest’ultimo presentare tutta la documentazione completa del caso nonché ricostruire la sua presenza ai corsi: dovrà pertanto trasmettere le fatture nonché i bonifici bancari dei costi da lui sostenuti, allegare il piano orario dei corsi ed indicare quelli da lui effettivamente seguiti e sulla base di quest’ultimo specificare il numero di trasferte effettuate ed i pasti consumati fuori casa. In assenza dei documenti giustificativi indicati, l’autorità di tassazione, sulla base delle regole della ripartizione dell’onere della prova, non potrà far altro che respingere la deduzione in questione. 3. Il ricorso è evaso ai sensi dei considerandi. La decisione di tassazione dopo reclamo IC/IFD 2018 del 18.9.2019 è annullata e gli atti sono ritornati all’autorità fiscale affinché proceda nei propri incombeni. Non si prelevano tassa di giustizia e spese. Non vengono assegnate ripetibili, ritenuto come il ricorrente non è patrocinato. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è evaso ai sensi dei considerandi . § Di conseguenza, la decisione di tassazione dopo reclamo IC/IFD 2018 del 18.9.2019 è annullata e gli atti sono ritornati all’autorità fiscale affinché proceda nei propri incombeni. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il prese \_\_\_\_\_ 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.