

# **TI\_GERICHTE 80.2020.169 vom 16. Juli 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-07-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.169](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.169)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.169 du 16 juillet 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.169 del 16 luglio 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Il diritto fiscale svizzero ha effetti che non si fermano alle frontiere della Confederazione, ma si estendono all'estero, laddove si intrattengono relazioni economiche con il nostro Paese. Gli effetti internazionali in questione possono derivare dal fatto che la sovranità fiscale così come definita dal diritto interno riguarda anche soggetti giuridici che non sono personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera, ma hanno qualche relazione economica con la Svizzera. Ma possono anche discendere dal fatto che soggetti personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera hanno interessi economici situati all'estero, come nel presente caso. Per evitare doppie imposizioni, ogni Stato introduce nelle sue norme fiscali determinate disposizioni per limitare il potere di imposizione nei confronti dell'estero. A tali disposizioni si affiancano trattati bilaterali o multilaterali fra i diversi Stati. L'insieme delle norme giuridiche del diritto interno e del diritto dei trattati, che hanno ad oggetto la costituzione del diritto fiscale da un punto di vista internazionale, forma il diritto fiscale internazionale ( Blumenstein/Locher , System des schweizerischen Steuerrechts, 7 a ediz., Zurigo 2016, p. 140 e segg.).

### **E. 2.1**

Come indicato nei fatti, il contribuente è giunto in Ticino il 1.4.2015, ottenendo un permesso di dimora; il 13.3.2015 aveva sottoscritto un contratto a tempo indeterminato con la \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ per la posizione di "Vice President Sales \_\_\_\_\_" con l'incarico di gestire le vendite, per l'Europa ed il Canada di tutte le tipologie di prodotti del gruppo \_\_\_\_\_ (azienda attiva in ambito odontoiatrico). Il tempo di lavoro era stato stabilito in 41 ore per 5 giorni a settimana. Veniva pattuito un salario annuo pari a fr. 202'708.- lordi, ai quali andava ad aggiungersi – in caso di raggiungimento del 100% degli obiettivi – un'ulteriore somma di fr. 84'000.- a titolo di bonus. Il contribuente aveva inoltre a disposizione un'autovettura \_\_\_\_\_, i cui costi di carburante venivano assunti da parte del datore di lavoro. Allegati al contratto di lavoro vi erano pure due inserti. In particolare, al documento "B" veniva indicato come, secondo accordi, i viaggi tra il domicilio in Svizzera del contribuente e la sede di \_\_\_\_\_ non fossero a carico di \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_ corrispondeva inoltre fr. 300.- mensili per la cassa malati, nonché un'indennità per l'alloggio pari a fr. 1'276.- mensili netti ( housing allowance ).

### **E. 2.2**

Il ricorrente è assoggettato all'imposta in Svizzera e nel Canton Ticino in virtù della sua appartenenza personale, in quanto vi ha il domicilio (art. 3 cpv. 1 LIFD; art. 2 cpv. 1 LT). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero, per l'imposta federale diretta (art. 6 cpv. 1 LIFD), e fuori cantone, per l'imposta cantonale (art. 5 cpv. 1

LT) (sentenza 2C\_276/2007 del 6.5.2008, consid. 3; RDAF 2015 II p. 144). La totalità dei proventi, periodici o unici sottostà all'imposta sul reddito (art. 16 cpv. 1 LIFD). Imponibili sono in particolare tutti i redditi provenienti da attività dipendente oppure indipendente (art. 17 e segg. LIFD e art. 18 e segg. LIFD), da sostanza mobiliare (art. 20 LIFD), ecc. I medesimi principi si trovano anche nella LT, agli art. 16 e segg., 17, 19, ecc. (sentenza TF 2C\_276/2007 del 6.5.2008, consid. 3.2; sentenza TF 2C\_268/2016 del 10.2.2017 consid. 5.1. e 5.2.).

### **E. 2.3**

La doppia imposizione viene evitata tramite l'esclusione oppure la limitazione dell'applicazione di una norma fiscale preesistente di diritto unilaterale (RDAF 2015 II p. 144 e riferimenti ivi citati). Una convenzione non può creare una nuova norma fiscale oppure allargare il campo di applicazione di una norma esistente (sentenza TF 2C\_604/2011 del 9.5.2012, consid. 2). Il principio dell'effetto negativo delle convenzioni di doppia imposizione si riferisce al fatto che tali convenzioni contengono unicamente regole che mirano a limitare i poteri impositivi degli Stati. Lo Stato indicato dalla convenzione ha pertanto il potere, ma non l'obbligo, di riscuotere un'imposta secondo il suo diritto interno. In altri termini, bisogna tenere distinta l'attribuzione della competenza di imporre un elemento di reddito o di patrimonio, che è disciplinata dalla convenzione di doppia imposizione, dall'esercizio di tale competenza, che dipende dal diritto interno degli Stati contraenti, riservate particolari disposizioni convenzionali. Uno Stato contraente può in tal modo, per ragioni di politica fiscale, rinunciare a fare uso del suo diritto di imporre un reddito o un capitale, sebbene gli sia attribuito da una convenzione, con la possibile conseguenza che tale elemento non sia imposto del tutto (doppia non imposizione) (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 25 gennaio 2017, n. 2C\_606/2016 e 2C\_607/2016, consid. 3.5; Oberson, Précis de droit fiscal international, Berna 2014, p. 49).

### **E. 2.4**

In applicazione dell'effetto negativo delle Convenzioni di doppia imposizione conviene, nella pratica, analizzare una fattispecie di portata internazionale applicando in un primo tempo il diritto interno. In un secondo momento le regole delle CDI permetteranno, se del caso, di restringere la portata delle norme interne che provocano un problema di doppia imposizione, proibito dalla Convenzione (Oberson, Précis de droit fiscal international, op. cit., p. 49; sentenza TF 2C\_268/2016 del 10.2.2017 consid. 5.1.).

### **E. 3**

Litigiosi, secondo il ricorrente sono i seguenti punti della decisione su reclamo (cfr. tenore del ricorso al 30.9.2020): (1) l'annualizzazione del bonus ricevuto da \_\_\_\_\_ nel 2015; (2) il mancato accoglimento della deduzione per spese professionali pari a fr. 13'500.- sulla base dell'Oespa, (3) la riduzione della metà delle spese per pasto; (4) altre spese professionali per pasti e l'abbonamento alla Rivista "\_\_\_\_\_" per complessivi fr. 166.-. Di seguito verranno pertanto analizzate le singole censure del ricorrente.

### **E. 3.7**

e dottrina citata). 7.3.2. Dalla disamina del sito internet <https://abo.businessstraveller.de/> (consultato il 24.3.2021) emerge invero che la rivista si occupa di viaggi di lavoro professionali con speciale interesse per le compagnie aeree e gli hotel. Anche ammettendo che il contribuente faccia viaggi per conto del proprio datore di lavoro, egli non prova in alcun modo che la rivista in questione rientri fra i "mezzi ausiliari indispensabili per

l'esercizio della professione". D'altronde, per quanto noto, il ricorrente si occupa di vendita di apparecchiature per studi dentari, ragione per cui potrebbe entrare in considerazione tutt'al più la deduzione di spese per l'abbonamento ad una rivista di tipo scientifico nell'ambito della sua attività. In ogni caso, in merito alla connessione tra la rivista e il lavoro da lui svolto, il contribuente non spende una parola, nonostante che la prova della necessità e quindi dell'ammissibilità della deduzione fosse a suo carico. Motivo per il quale bene ha fatto l'autorità fiscale a non riconoscere la postulata deduzione. 7.3.3. Il contribuente chiede inoltre che vengano riconosciute in deduzione le spese relative ad un pasto, consumato il 24.3.2015 presso la \_\_\_\_\_ (€ 91.10), nonché presso la panetteria / pasticceria \_\_\_\_\_ (€ 29.70 il 22.6.2015). È escluso che il pasto consumato il 24.3.2015 possa essere preso in considerazione, essendo anteriore al periodo di assoggettamento del contribuente in Svizzera nel 2015 (la tassazione litigiosa riguarda infatti il periodo 1.4.2015-31.12.2015). Per quanto concerne lo scontrino della panetteria/pasticceria \_\_\_\_\_ lo stesso non si riferisce alla consumazione di un "pasto", bensì all'acquisto di 4 tortine al formaggio e 6 fette di torta Bienenstich. Ora, al contribuente è già stato riconosciuto dall'UT una deduzione forfetaria per il pasto principale fuori casa. Quest'ulteriore spesa non può essere riconosciuta, sia perché ha già beneficiato di una deduzione per i pasti sia per il fatto che, trattandosi di acquisto di cibo, la stessa è da qualificare come spesa di mantenimento privato del contribuente, e come tale non è deducibile secondo gli art. 33 lett. a LT e 34 lett. a LIFD. 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. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 2'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il prese \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

#### **E. 4.1**

La prima censura sollevata dal contribuente riguarda l'annualizzazione, ai fini dell'aliquota, del bonus pari a fr. 47'169.- ricevuto da \_\_\_\_\_.

#### **E. 4.2**

L'art. 50 cpv. 3 LT prevede che se le condizioni d'assoggettamento sono realizzate unicamente per una parte del periodo fiscale, l'imposta è riscossa sui proventi conseguiti durante questa parte. Per i proventi periodici l'aliquota di imposta si determina in funzione del reddito calcolato su 12 mesi. I proventi non periodici non sono convertiti in un reddito annuo per la fissazione dell'aliquota. Restano riservati gli articoli 36 e 38. Il capoverso 3 si applica per analogia anche alle deduzioni. Anche per l'imposta federale diretta, l'art. 40 cpv. 3 LIFD stabilisce che, se le condizioni d'assoggettamento sono realizzate unicamente per una parte del periodo fiscale, l'imposta è riscossa sui proventi conseguiti durante questa parte. Per i proventi periodici l'aliquota di imposta si determina in funzione del reddito calcolato su 12 mesi; i proventi non periodici sono assoggettati a un'imposta annua intera, ma non sono convertiti in un reddito annuo per la fissazione dell'aliquota. È fatto salvo l'articolo 38.

#### **E. 4.3**

Se un reddito ha influenzato la situazione economica del contribuente (capacità contributiva) durante l'intero periodo di assoggettamento, questo reddito ha carattere

periodico; se, per contro, ha influenzato la situazione economica del contribuente solo durante una parte del periodo di assoggettamento, si deve considerare non periodico ( Bugnon , in: Noël/Aubry-Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a edizione, Basilea 2017, n. 30 ad art. 40 LIFD, p. 913). Si tratta cioè di chiedersi se, qualora l'assoggettamento fosse durato l'intero anno, un determinato reddito sarebbe stato proporzionalmente più elevato. Se la risposta è affermativa, si tratta di un reddito periodico; se invece si ritiene che quel reddito sarebbe rimasto uguale anche in caso di assoggettamento per l'intero anno, si tratta di un reddito non periodico ( König/Maduz , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3 a edizione, Basilea 2017, n. 15 e 16 ad art. 40 LIFD, p. 1003; cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2018.30 del 16 maggio 2018 consid. 3.3).

#### **E. 4.4**

Dalla disamina del riparto dopo reclamo del 29.7.2020 emerge come l'autorità fiscale abbia effettivamente annualizzato tutti i redditi del lavoro risultanti dal certificato di salario, compreso cioè il bonus di fr. 47'169.-. Il reddito determinante per l'aliquota è stato pertanto stabilito annualizzando il totale dei redditi da attività dipendente, secondo il calcolo seguente:  $\text{fr. } 222'247.- (\text{fr. } 195'635.- + \text{fr. } 26'612.-) : 9 \times 12 = \text{fr. } 296'328.-$ . Ai redditi del lavoro risultanti dal certificato di salario (fr. 195'635.-) è stato aggiunto il reddito del lavoro conseguito in Austria fino al 18.6 (fr. 26'612.-).

#### **E. 4.5**

È vero che in sé i bonus rientrano fra i redditi non periodici, che come tali vengono considerati al loro ammontare effettivo, senza essere convertiti in un reddito annuale per la determinazione dell'aliquota ( Bugnon , op. cit., n. 43 ad art. 40 LIFD, p. 914). Tuttavia, nelle sue osservazioni al ricorso, l'autorità di tassazione ha sottolineato come nella fattispecie “ il bonus di fr. 47'169.- sembrerebbe essere calcolato pro rata temporis come da contratto di lavoro con \_\_\_\_\_ Effettivamente, nel contratto di lavoro del 13 marzo 2015, a proposito del salario e delle sue componenti, si legge quanto segue: Der Jahresbruttogrundlohn beträgt: CHF 202.708,-- zahlbar in zwölf Monatsraten. Zusätzlich zu dem zuvor aufgeführten Jahresbruttogrundlohn erhält Herr \_\_\_\_\_ einen Jahresbonus, der bei 100 % Zielerfüllung CHF 84.000,- brutto beträgt. Er wird im ersten Geschäftsjahr (Okt — Sept) pro rata temporis berechnet. Die Einzelheiten bezüglich der Ziele, die im freien Ermessen der Arbeitgeberin liegen und jederzeit geändert werden können, werden separat mitgeteilt. Der Bonus wird am Ende des Geschäftsjahres, in der Regel im Dezember, mit der monatlichen Gehaltsabrechnung ausbezahlt. Come si vede, è lo stesso contratto di lavoro a prevedere che, nel primo anno, il bonus sia calcolato pro rata temporis . In ogni caso, il ricorrente non ha prodotto alcun documento, che permetta di stabilire le modalità di calcolo del bonus in questione, neppure dopo aver letto le osservazioni al ricorso, presentate dall'Ufficio di tassazione. In queste circostanze, la decisione impugnata, con cui è stato annualizzato l'intero salario, compreso il bonus, appare condivisibile. Si deve infatti ritenere che, qualora l'assoggettamento fosse durato l'intero anno, il bonus percepito dall'insorgente sarebbe stato proporzionalmente più elevato, ciò che comporta la sua qualifica di reddito periodico. Su questo punto il ricorso è conseguentemente respinto.

#### **E. 5.1**

Il contribuente chiede che gli venga riconosciuta una deduzione pari a fr. 13'500.- sulla base dell'Ordinanza concernente gli espatriati (Oespa; RS 642.118.3). Nel ricorso, ha in

particolare motivato la deduzione richiesta indicando di aver mantenuto un'abitazione sia in Austria sia in Svizzera, per motivi di lavoro, continuando a pagare personalmente (senza quindi rimborsi dal datore di lavoro) una doppia pigione. Il ricorrente sostiene di aver continuato a lavorare, seppur parzialmente per il datore di lavoro \_\_\_\_\_. Da parte sua, l'autorità di tassazione ritiene che il costo per l'appartamento in \_\_\_\_\_ non possa essere dedotto fiscalmente, in quanto il contribuente non rientrerebbe nella categoria dei Wochenaufenthalter e, inoltre, le spese di viaggio sarebbero sostenute dal datore di lavoro.

### **E. 5.2**

L'art. 1 Oespa, nella versione in vigore nel periodo fiscale 2015, aveva il seguente tenore: 1 La presente ordinanza è applicabile alle seguenti persone (espatriati): a. impiegati con funzione dirigenziale distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero; b. specialisti di ogni genere che svolgono in Svizzera un compito temporaneo. Per specialisti si intendono lavoratori che, grazie alle loro particolari qualifiche professionali, sono usualmente impiegati in campo internazionale, nonché persone che nello Stato di domicilio esercitano un'attività indipendente e sono attivi in Svizzera come salariati al fine di svolgere un compito concreto temporaneo. 2 L'esercizio di un'attività lucrativa provvisoria o temporanea può provocare, rispetto alle normali attività dipendenti, spese professionali supplementari ai sensi dell'articolo 26 LIFD, che nel confronto con le spese professionali di carattere generale disciplinate nell'ordinanza del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta sono qualificate come spese professionali particolari. 3 Un'attività lucrativa è considerata provvisoria o temporanea se è esercitata per un periodo di cinque anni al massimo. Il diritto alla subordinazione alla presente ordinanza si estingue in ogni caso quando l'attività lucrativa temporanea viene sostituita da un'attività permanente.

### **E. 5.3**

Per gli espatriati domiciliati all'estero sono deducibili le spese correnti di viaggio tra il domicilio all'estero e la Svizzera, le spese necessarie per l'alloggio in Svizzera, e le adeguate spese di abitazione in Svizzera se comprovato il mantenimento di un'abitazione permanente all'estero (articolo 2 capoverso 1). Per gli espatriati domiciliati in Svizzera sono deducibili invece le spese di trasloco in Svizzera e di ritorno nello Stato di domicilio precedente nonché le spese di viaggio di andata e ritorno dell'espatriato e della sua famiglia all'inizio e al termine del rapporto di lavoro, le adeguate spese di abitazione in Svizzera se comprovato il mantenimento di un'abitazione permanente all'estero, le spese ordinarie per la frequentazione da parte dei figli minorenni di una scuola privata in lingua straniera se le scuole pubbliche non offrono un insegnamento adeguato (articolo 2 capoverso 2). Tali spese sono deducibili se il datore di lavoro non le rimborsa, o le rimborsa sotto forma di indennità forfettaria, la quale va cumulata al salario lordo imponibile (articolo 2 capoverso 3). Inoltre possono essere dedotte con un forfait di 1'500 franchi mensili, eccetto per le spese scolastiche, oppure le spese effettive se comprovate (articolo 4 capoverso 2) ( Cristilli , Il regime fiscale degli espatriati in Svizzera, in NF 9/2015, p. 10 e segg.).

### **E. 5.4.1**

Dalla dalla disamina degli atti all'incarto si ha che il contribuente ha concluso con \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ un contratto di lavoro a tempo pieno (" 41 Stunden verteilt auf 5 Tage pro Woche ") e di durata indeterminata nel mese di marzo del 2015 ("Unbefristeter

Arbeitsvertrag”) (v. anche punto 2 del contratto), quale “Vice Presidente” delle vendite per l’Europa e per il Canada. L’allegato B al contratto prevede inoltre la corresponsione, da parte di \_\_\_\_\_ di fr. 1’276.- mensili quali “Housing Allowance” e meglio un’indennità di alloggio. Il contribuente, contrariamente al tenore dei suoi allegati, non ha pertanto pagato personalmente delle spese di alloggio in entrambi i Paesi.

#### **E. 5.4.2**

Come già indicato in precedenza, RI 1 è giunto in Svizzera nel 2015, dove ha dapprima ottenuto un permesso di dimora ed in seguito un permesso di domicilio, dal 1.4.2020. RI 1 non può quindi essere considerato un “espatriato” ai sensi dell’Oespa. Anche volendo ammettere che, nonostante la conclusione di un nuovo contratto con un datore di lavoro svizzero, egli possa ancora essere considerato distaccato in Svizzera, la semplice stipulazione di un contratto a tempo indeterminato basta ad escludere che egli rientri nel campo d’applicazione dell’ordinanza. L’art. 1 cpv. 3 Oespa prevede infatti che un’attività lucrativa sia considerata provvisoria o temporanea se è esercitata per un periodo di cinque anni al massimo. Oltre ad essere stato assunto dalla \_\_\_\_\_ AG a tempo indeterminato, l’insorgente ha nel frattempo ottenuto in Svizzera il permesso di domicilio, avendovi dimorato per oltre cinque anni.

#### **E. 5.5**

In ogni caso, anche se fosse applicabile la citata ordinanza federale, la deduzione rivendicata non potrebbe essere riconosciuta. Non trova infatti riscontro nei fatti la pretesa del ricorrente di aver “mantenuto sia la residenza in Austria che in Svizzera” e di aver “quindi... continuato a pagare l’affitto per queste due abitazioni”. Al contrario, dall’allegato B del già evocato contratto di lavoro del 13.3.2015, risulta infatti che il datore di lavoro ha concesso al dipendente un’indennità netta per l’alloggio (“Housing Allowance”) di fr. 1’276.- al mese. Secondo l’art. 2 cpv. 3 Oespa, la deduzione delle spese professionali particolari di cui ai capoversi 1 e 2 è ammessa se queste sono pagate dall’espatriato stesso e il datore di lavoro: a. non le rimborsa; b. le rimborsa sotto forma di indennità forfettaria. Tale indennità va cumulata al salario lordo imponibile. Il ricorrente non ha prodotto alcun contratto di locazione, né per la casa in Austria né per quella in Svizzera. Non si conoscono pertanto i costi da lui sostenuti per l’abitazione. In ogni caso, alla luce dell’indennizzo ricevuto, l’autorità fiscale non poteva decidere altrimenti.

#### **E. 5.6**

La postulata deduzione rivendicata sulla base dell’Oespa non può pertanto, nelle descritte circostanze, essere accolta.

#### **E. 6.1**

Il ricorrente sostiene che nella decisione di tassazione dopo reclamo l’autorità fiscale, senza invero fornire una motivazione, avrebbe “dimezzato” la deduzione inerente le “spese per pasto principale fuori casa contribuente”. RI 1 sottolinea che, nel certificato di salario, il datore di lavoro non avrebbe crociato la casella “G”, ossia “Pasti alla mensa/buoni pasto”. Nella decisione su reclamo, a titolo di spese per il pasto fuori domicilio, è stato riconosciuto un importo di fr. 1’200.- anziché di fr. 2’400.-, con la seguente motivazione: “(...) in ragione della deduzione massima ammessa considerate le rifusioni dovute imperativamente dal datore di lavoro secondo il diritto delle obbligazioni svizzero in caso di servizio esterno e considerata la concessione di un autoveicolo aziendale per gli spostamenti”.

### **E. 6.2.1**

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD sono deducibili a titolo di spese professionali le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni (lett. b). L'art. 25 cpv. 2 LT delega al Consiglio di Stato il compito di stabilire delle deduzioni complessive.

### **E. 6.2.2**

Per l'imposta cantonale, sono considerate spese supplementari per doppia economia domestica quelle causate al contribuente quando non può consumare un pasto principale al proprio domicilio; la relativa deduzione è ammessa se il luogo di lavoro è a notevole distanza da quello di domicilio oppure quando, per le condizioni imposte dall'attività professionale, la pausa per i pasti è tale da non permettere al contribuente di rientrare a domicilio (art. 4 cpv. 1 del Decreto esecutivo del

### **E. 6.2.3**

Per l'imposta federale diretta, giusta l'art. 6 cpv. 1 dell'Ordinanza sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta del 10 febbraio 1993 (RS 642.118.1), le spese supplementari per pasti possono essere prese in considerazione 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 (lett. a), oppure in caso di lavoro a turni o notturno a orario continuato (lett. b). Per il periodo fiscale 2015 la deduzione massima è di fr. 3'200.- all'anno (cfr. appendice dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993). Se per ridurre il prezzo il datore di lavoro fornisce facilitazioni che non sono contributi in contanti (distribuzione di buoni) o se il pasto è preso in una mensa, in un ristorante del personale o in un ristorante del datore di lavoro è concessa soltanto la metà della deduzione (art. 6 cpv. 2 dell'Ordinanza del 10 febbraio 1993).

### **E. 6.2.4**

Secondo un consolidato principio giurisprudenziale, 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 estinguono o diminuiscono il debito verso l'erario (cfr. p. es. TF, sentenza no. 2C\_877/2018 del 7 maggio 2019, consid. 4.6; STF 133 II 153; STF 121 II 257, consid. 4c; ASA 64 499, consid. 3c; StE 1990 B 13.1 n. 8, consid. 4). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. TF, sentenza no. 2C\_112/2014 del 15 settembre 2014, consid. 4.1 in fine).

### **E. 6.3.1**

Il contribuente, come visto, nel periodo fiscale 2015 era domiciliato a \_\_\_\_\_ e lavorava alle dipendenze della \_\_\_\_\_. Né dal certificato di salario né dal contratto di lavoro emerge quale sia il luogo o i luoghi di lavoro del contribuente. Invero, unicamente nel Modulo 1 della dichiarazione d'imposta indica quale luogo di lavoro "\_\_\_\_\_" senza fornire ulteriori informazioni. Ora, a parte il fatto che il ricorrente ricopre la carica di vice presidente delle vendite per l'Europa e per il Canada, non si hanno ulteriori informazioni utili per comprendere il tipo di lavoro svolto e, in particolare, visto che ha pure in dotazione dal datore di lavoro un'autovettura, per stabilire se gli sia possibile far rientro al domicilio per consumare il proprio pasto o se addirittura non svolga il suo lavoro dal

proprio domicilio. Non risulta neppure chiaro dagli atti se la tipologia del lavoro da lui svolto lo porti a doversi spostare presso i clienti, come un commesso viaggiatore: ciò non sembrerebbe essere il caso, di primo acchito, vista l'informazione concernente il luogo di lavoro, riportata nel Modulo 1.

### **E. 6.3.2**

Neppure viene fatta chiarezza in merito ad un'eventuale assunzione delle spese per i pasti da parte di \_\_\_\_\_. Il datore di lavoro deve infatti 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). 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).

### **E. 6.4**

Ritenuto come il contribuente non abbia speso una parola per specificare la tipologia di lavoro svolta, secondo le regole sull'onere della prova, la deduzione per il pasto principale fuori casa nelle descritte circostanze non avrebbe dovuto essere riconosciuta. L'autorità fiscale, in assenza di documentazione o di valide spiegazioni, si è già mostrata generosa nel riconoscere comunque fr. 1'200.-. Anche su questo punto la decisione impugnata merita di essere confermata. 7. 7.1. Il contribuente postula infine il riconoscimento di altri fr. 166.- a titolo di ulteriori spese professionali così composte: € 35.- per l'abbonamento annuale alla rivista "\_\_\_\_\_ ", nonché due scontrini relativi a pasti, rispettivamente acquisto di cibo effettuati in \_\_\_\_\_: presso la \_\_\_\_\_ (€ 91.10 il 24.3.2015) \_\_\_\_\_ (€ 29.70 il 22.6.2015). 7.2. 7.2.1. Secondo gli articoli 25 cpv. 1 lett. c LT e 26 cpv. 1 lett. c LIFD, nella versione in vigore fino al 31.12.2015, fra le spese professionali deducibili rientrano le altre spese necessarie per l'esercizio della professione. 7.2.2. 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. 7 cpv. 1 del decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche del 10 dicembre 2014, valido per il periodo fiscale 2015, pubblicato in BU 58/2014). 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. 7 cpv.



2 e art. 8 cpv. 2 dei decreti citati). 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. 7 cpv. 3 e art. 8 cpv. 3 decreti citati). 7.3. 7.3.1.

L'acquisto di letteratura specializzata è di principio deducibile poiché, pur rientrando nella categoria delle altre spese professionali, costituisce in pratica una spesa di perfezionamento professionale. Non basta comunque che le opere rientrino più o meno direttamente nel settore di competenza professionale del contribuente. Occorre piuttosto che si tratti di mezzi ausiliari indispensabili per l'esercizio della professione e non solo di libri acquistati essenzialmente per passione o passatempo (sentenza del TF 2C\_260/2008 del 6 agosto 2008 consid.

### **E. 10**

dicembre 2014 con-cernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2015). Se il contribuente rientra ogni giorno al domicilio, per ogni pasto principale consumato fuori casa la deduzione è di fr. 15.- il giorno o fr. 3'200.- l'anno se i pasti a mezzogiorno sono consumati regolarmente fuori casa (art. 4 cpv. 2 lett. a del Decreto esecutivo). Se, invece, il contribuente soggiorna al luogo di lavoro durante i giorni lavorativi ma rientra regolarmente al proprio domicilio fiscale il fine settimana, per ogni pasto consumato fuori casa, la deduzione è stabilita in fr. 15.-, vale a dire fr. 30.- il giorno o fr. 6'400.- l'anno se le medesime circostanze sussistono tutto l'anno (art. 4 cpv. 2 lett. b del Decreto esecutivo). Se il costo dei pasti è ridotto poiché consumati in parte o totalmente nella mensa del datore di lavoro oppure se quest'ultimo versa un contributo per ridurre il prezzo, le deduzioni previste dal capoverso 2 sono ammesse solo nella misura della metà (fr. 7.50 il giorno o fr. 1'600.- l'anno, rispettivamente fr. 22.50 il giorno o fr. 4'800.- l'anno); se la riduzione di prezzo è tale che il contribuente non ha palesemente più alcuna spesa supplementare, non è ammessa alcuna deduzione per quel pasto (art. 4 cpv. 3 del Decreto esecutivo). Se al luogo di lavoro il contribuente dispone di un monolocale o di un appartamento munito di cucina, la deduzione per i pasti o il pasto ivi consumati non viene riconosciuta in quanto il contribuente non ha alcuna spesa supplementare (art. 4 cpv. 4 del Decreto esecutivo).

### **E. 16**

cpv. 1 LIFD). Imponibili sono in particolare tutti i redditi provenienti da attività dipendente oppure indipendente (art. 17 e segg. LIFD e art. 18 e segg. LIFD), da sostanza mobiliare (art. 20 LIFD), ecc. I medesimi principi si trovano anche nella LT, agli art. 16 e segg., 17, 19, ecc. (sentenza TF 2C\_276/2007 del 6.5.2008, consid. 3.2; sentenza TF 2C\_268/2016 del 10.2.2017 consid. 5.1. e 5.2.).

2.3.

La doppia imposizione viene evitata tramite l'esclusione oppure la limitazione dell'applicazione di una norma fiscale preesistente di diritto unilaterale (RDAF 2015 II p. 144 e riferimenti ivi citati). Una convenzione non può creare una nuova norma fiscale oppure allargare il campo di applicazione di una norma esistente (sentenza TF 2C\_604/2011 del 9.5.2012, consid. 2).

Il principio dell'effetto negativo delle convenzioni di doppia imposizione si riferisce al fatto che tali convenzioni contengono unicamente regole che mirano a limitare i poteri impositivi degli Stati. Lo Stato indicato dalla convenzione ha pertanto il potere, ma non l'obbligo, di riscuotere un'imposta secondo il suo diritto interno. In altri termini, bisogna

tenere distinta l'attribuzione della competenza di imporre un elemento di reddito o di patrimonio, che è disciplinata dalla convenzione di doppia imposizione, dall'esercizio di tale competenza, che dipende dal diritto interno degli Stati contraenti, riservate particolari disposizioni convenzionali. Uno Stato contraente può in tal modo, per ragioni di politica fiscale, rinunciare a fare uso del suo diritto di imporre un reddito o un capitale, sebbene gli sia attribuito da una convenzione, con la possibile conseguenza che tale elemento non sia imposto del tutto (doppia non imposizione) (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 25 gennaio 2017, n. 2C\_606/2016 e 2C\_607/2016, consid. 3.5; Oberson, Précis de droit fiscal international, Berna 2014, p. 49).

2.4.

In applicazione dell'effetto negativo delle Convenzioni di doppia imposizione conviene, nella pratica, analizzare una fattispecie di portata internazionale applicando in un primo tempo il diritto interno. In un secondo momento le regole delle CDI permetteranno, se del caso, di restringere la portata delle norme interne che provocano un problema di doppia imposizione, proibito dalla Convenzione (Oberson, Précis de droit fiscal international, op. cit., p. 49; sentenza TF 2C\_268/2016 del 10.2.2017 consid. 5.1.).

- municipio di \_\_\_\_\_.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

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