

TI_GERICHTE 80.2021.131 vom 12. Mai 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-05-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.131

FR: TI_GERICHTE 80.2021.131 du 12 mai 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.131 del 12 maggio 2021

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. 1.1

Oggetto del contendere è la deduzione di “altre spese professionali” fatta valere dal ricorrente nella sua dichiarazione di imposta relativa all’anno 2018.

E. 1.2

Secondo gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD – in vigore nel periodo fiscale 2018 – 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; è fatto salvo l’art. 32 cpv. 1 lett. n LT.

E. 1.3

Le stesse sono precisate dal Decreto esecutivo concernente l’imposizione delle persone fisiche (quello valido per il periodo fiscale 2018 qui in esame è del 7 dicembre 2017, di seguito decreto esecutivo del 7 dicembre 2017), segnatamente dagli artt. 2 e ss., che concernono le spese di trasporto, le spese supplementari di doppia economia domestica, le spese di alloggio, le spese per lavori a turno o notturno, le altre spese professionali e le spese per l’attività accessoria. Secondo l’art. 7 del decreto esecutivo del 7 dicembre 2017, 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 di lavoro, per lavori pesanti, ecc. 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. Per l’imposta federale diretta, secondo l’art. 7 dell’Ordinanza sulle spese professionali, sono considerate altre spese professionali per le quali è possibile rivendicare la deduzione forfetaria di cui all’art. 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).

E. 1.4

Tuttavia, ai sensi dell'art. 2 cpv. 2 del decreto esecutivo del 7 dicembre 2017 rispettivamente dell'art. 1 cpv. 2 dell'Ordinanza sulle spese professionali, non è ammessa la deduzione delle spese prese a carico del datore di lavoro o da terzi, delle spese private causate dalla posizione professionale del contribuente nonché di quelle per il suo mantenimento e quello della sua famiglia.

E. 2.1

L'Alta Corte ha rilevato che, per principio, in presenza di un rimborso spese e di una richiesta di riconoscimento del diritto ad 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 ed in rapporto di causalità diretta con lo stesso, il diritto ad un'ulteriore deduzione non è dato (cfr. sentenza del TF n. 2C_75/2018 del 24 agosto 2018 consid. 4.2.).

E. 2.2

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. 327a cpv. 1 CO). Mediante accordo scritto, contratto normale o contratto collettivo può essere convenuto o stabilito un rimborso in forma di indennità fissa, come diarie o indennità complessive settimanali o mensili, a condizione che copra tutte le spese necessarie (art. 327a cpv. 2 CO).

E. 2.3

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, per il vitto, 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 n. 25 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 n. 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. sentenza del TF n. 2C_214/2014 del 7 agosto 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. sentenza appena citata consid. 3.2.2).

E. 2.4

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 appena citata consid. 3.2.3 con riferimenti alla giurisprudenza).

E. 3

Nel caso che qui ci occupa, il ricorrente ha prodotto tre regolamenti delle spese approvati dall'autorità fiscale, ovvero il "regolamento base" e meglio, quello applicabile a tutti i dipendenti della società e due "regolamenti aggiuntivi", cioè quello riservato al personale dirigente rispettivamente ai partners dell'azienda. Quest'ultimi riprendono quasi testualmente le parole contenute nel Modello di regolamento spese complementare elaborato dalla Conferenza svizzera delle imposte. Dal modello in questione riprende anche l'elenco delle "piccole spese" comprese nel rimborso forfetario, con le seguenti parole: Sono considerate piccole spese ai sensi del presente regolamento aggiuntivo, 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;
- i pasti intermedi (pranzi e cene durante i viaggi di lavoro possono tuttavia essere conteggiati);
- le telefonate professionali da apparecchi privati;
- le mance;
- gli inviti e i regali ai dipendenti;
- i contributi ad istituzioni, associazioni (senza limitazione a fr. 50.-);
- 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;
- i viaggi di lavoro con l'automobile privata nel raggio locale (raggio di 30 km);
- le spese per il portabagagli e per il guardaroba;
- le spese postali e telefoniche;
- le spese per la pulizia dei vestiti.

E. 4

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, ovvero

essenzialmente durante l'orario di lavoro (Bosshard , op. cit., p. 561).

E. 4.4

con riferimenti ivi citati).

E. 5.1

Nella sentenza n. 2C_326/2008 del 23 settembre 2008, l'Alta Corte ha confermato la decisione dell'autorità fiscale cantonale che negava la deduzione forfetaria per "altre spese professionali" ad un direttore di banca, cui il datore di lavoro versava un rimborso spese forfetario di fr. 700.-, in base ad un regolamento delle spese approvato dall'autorità fiscale cantonale (cfr. 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 evince, 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. Tuttavia, il Tribunale federale 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 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 appena citata consid. 4.2.). Anche nella sentenza 2C_73/2019 del 9 ottobre 2020 la Suprema Corte ha riconosciuto che le spese rimborsate al ricorrente, sulla base del regolamento delle spese conforme al modello di regolamento della Conferenza svizzera delle imposte, non riguardavano solo spese eseguite nell'interesse del datore di lavoro, ma anche altre spese professionali, ragione per cui non vi era più alcuno spazio per far valere – in parallelo – una deduzione forfetaria supplementare (cfr. consid. 4.3.1).

E. 5.2

Il regolamento spese aggiuntivo della società anonima _____ include nel rimborso forfetario delle "piccole spese" tutti i costi che, secondo il Modello di regolamento complementare della Conferenza svizzera delle imposte, possono essere oggetto di un rimborso forfetario. Tali spese equivalgono anche a quelle che erano state rimborsate ai contribuenti di cui alle sentenze sopracitate del 2008 e del 2020. Del resto, si evidenzia che i

regolamenti di rimborso spese devono conformarsi al modello della Conferenza svizzera delle imposte, per poter essere approvati dall'autorità fiscale cantonale. Pertanto, nel caso in questione, non si può non giungere alla stessa conclusione a cui è pervenuta l'Alta Corte nelle proprie sentenze del 23 settembre 2008 e del 9 ottobre 2020. Considerato che il regolamento spese complementare del signor RI 1, così come quelle dei contribuenti di cui alle sentenze del 2008 e del 2020, riprende le spese rimborsabili forfetariamente, che sono indicate nel modello di regolamento della Conferenza svizzera della 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. 5.3.1

Il ricorrente obietta che l'indennità versatagli dal datore di lavoro non concerne le stesse spese rispetto a quelle per le quali è concessa la deduzione forfetaria per le altre spese professionali. In particolare, con lo scritto del 27 ottobre 2021, il contribuente allega un'attestazione del proprio datore di lavoro nella quale viene affermato che "l'indennità forfetaria corrisposta giusta il regolamento aggiuntivo [...] riguarda esclusivamente le spese come definite al punto 1.2 del regolamento di base [...], e cioè solo le spese sostenute nell'interesse del datore di lavoro, _____, necessarie all'attività lavorativa e dettate da necessità professionale".

E. 5.3.2

Anche nel gravame del 2008, il contribuente aveva contestato che il rimborso del datore di lavoro non concerneva le stesse spese rispetto a quelle per le quali è ammessa la deduzione a forfait per le altre spese professionali. Secondo l'insorgente, in quest'ultima tipologia rientrerebbero costi sostenuti dal dipendente e non suscettibili di indennità da parte del datore di lavoro. L'Alta Corte aveva tuttavia rilevato che, nell'uno e nell'altro caso, per essere poste in deduzione, le spese sostenute dal dipendente devono essere indispensabili all'esercizio della professione, pertanto si tratta della stessa categoria di spese (cfr. sentenza del TF n. 2C_326/2008 del 23 settembre 2008 consid. 4.2.). Alla stessa conclusione il TF è giunto nella sentenza n. 2C_73/2019 del 9 ottobre 2020 (consid. 4.3.1.). Di conseguenza, nonostante l'attestazione prodotta dal ricorrente, si deve quindi concludere che le spese di cui chiede la deduzione forfetaria rientrano nella stessa categoria di quelle che sono state rimborsate al contribuente dal suo datore di lavoro. Del resto lo stesso ricorrente non comprova la natura delle "altre spese professionali" da lui sostenute. In particolare, nel suo ultimo scritto del 27 ottobre 2021, egli afferma unicamente di non aver sostenuto "altre spese professionali" in misura superiore alla deduzione forfetaria, "motivo per cui non le ho registrate, né ho conservato giustificativi", senza però confrontarsi con la natura di quelle realmente sostenute.

E. 5.4.1

Ritenuto quanto appena esposto, resta ancora da accertare se il contribuente non abbia dovuto assumersi spese effettive, rientranti nella categoria delle altre spese professionali indispensabili nell'esercizio della professione, in misura superiore al rimborso spese ricevuto.

E. 5.4.2

Nello scritto del 13 ottobre 2021, la Camera di diritto tributario ha chiesto al ricorrente di produrre un elenco delle altre spese professionali, da lui sostenute, con relativi giustificativi.

Nella sua risposta del 27 ottobre 2021, l'insorgente ha precisato di non aver “ sostenuto altre spese professionali in misura superiore alla deduzione forfettaria di CHF 2'500 (IC)/CHF 4'000 (IFD), motivo per cui non le ho registrate, né ho conservato i giustificativi ”.

E. 5.5

in fine). Come summenzionato, il ricorrente si è limitato a sostenere che i regolamenti sulle spese allestiti dal suo datore di lavoro prevedono unicamente il rimborso di spese professionali sopportate nell'interesse del datore di lavoro, come previsto dall'art. 327a CO e non, invece, spese professionali proprie del dipendente ai sensi degli artt. 26 LIFD e 25 LT ed a lamentare una disparità di trattamento fra lui e suoi colleghi di lavoro domiciliati nel Canton Zurigo rispettivamente, fra lui e coloro che possono beneficiare della deduzione forfettaria ex artt. 26 LIFD e 25 LT. Quanto sostenuto dal ricorrente non tiene però conto della prassi del Tribunale federale inerente al caso dei contribuenti che beneficiano di un rimborso forfetario delle spese, che, per contro, viene da lui contestata. Per questi ultimi rimborsi vige, come ampiamente suesposto, la presunzione che l'indennità versata dal datore di lavoro copra tutte le spese sostenute. Di conseguenza, se i contribuenti fanno valere la deduzione, a sua volta forfettaria, per le altre spese professionali, devono apportare la prova delle spese che non sono coperte dall'indennizzo ricevuto dal datore di lavoro. Ne consegue che la decisione dell'UT di negare la deduzione forfettaria delle altre spese professionali, si rivela conforme al diritto applicabile ed alla giurisprudenza del Tribunale federale.

E. 6

La Camera di diritto tributario ha offerto al ricorrente l'opportunità di comprovare di aver dovuto sopportare delle spese, imposte dall'esecuzione del suo lavoro, che non erano state assunte dal datore di lavoro e di sovvertire così, la presunzione secondo cui il rimborso spese forfetario del datore di lavoro copra tutti i costi sostenuti (cfr. sentenza del TF n. 2C_71/2014 del 15 settembre 2014 consid.

E. 7

Come già affermato dal Tribunale federale, il richiamo del ricorrente a prassi differenti, apparentemente vigenti in altri Cantoni e in base alle quali – in situazione analoghe a quella in oggetto – la deduzione forfettaria sarebbe stata ammessa, quindi la denuncia ad una disparità di trattamento, non porta ad altra conclusione. Le autorità fiscali ticinesi non sono – benché rispettino la legislazione vigente – legate ad eventuali prassi diverse, finora applicate in altri Cantoni (cfr. sentenza del TF n. 2C_73/2019 del 9 ottobre 2020 consid.

E. 8

Il ricorso è pertanto respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, 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. 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 :

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