



2C_75/2018

Sentenza del 24 agosto 2018

II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Seiler, Presidente,
Zünd, Aubry Girardin,
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
ricorrenti,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, viale S. Franscini 6, 6501 Bellinzona.

Oggetto

Imposta cantonale e imposta federale diretta 2011, 2012, 2013,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 4 dicembre 2017 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (inc. 80.2017.175,176).

Fatti:

A.

Il 1° ottobre 2014 l'Ufficio di tassazione competente ha notificato ai coniugi A.A. _____ e B.A. _____ le tassazioni 2011 e 2012. In tale contesto ha negato la deduzione forfetaria per "altre spese professionali" fatta valere da A.A. _____. Su questo aspetto, la tassazione è stata confermata con decisione su reclamo del 21 giugno 2017. Pochi giorni più tardi, il 28 giugno 2017, il fisco ha notificato ai contribuenti anche la tassazione 2013, negando di nuovo la deduzione forfetaria delle "altre spese professionali". A giustificazione della propria decisione ha (sempre di nuovo) spiegato che "in caso di versamento da parte del datore di lavoro di un'indennità forfetaria atta a coprire le spese sopportate dal proprio dipendente, si presuppone che tale indennità copra effettivamente tutte le spese sopportate". Ammessi gli estremi per trattare il reclamo relativo alla tassazione 2013 direttamente come ricorso, con sentenza del 4 dicembre 2017 la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino ha tutelato l'agire del fisco ticinese, respingendo i gravami davanti ad essa interposti sia per gli anni 2011-2012 che per il 2013.

B.

Il 25 gennaio 2018, i coniugi A. _____ hanno impugnato quest'ultimo giudizio con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, chiedendo l'ammissione della deduzione forfetaria in questione. La Corte cantonale si è riconfermata nelle motivazioni della propria sentenza. La domanda di respingere il ricorso è giunta pure dal fisco ticinese e dall'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Diritto:

1.

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale

superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). Esso è stato presentato nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. c in relazione con l'art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ricevibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l'art. 73 LAID).

2.

2.1. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche vengono in effetti trattate unicamente se motivate con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF; **DTF 133 II 249** consid. 1.4.2 pag. 254).

2.2. Per quanto riguarda i fatti, questa Corte fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF); può scostarsene solo se è stato eseguito in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF, fattispecie data anche quando i fatti sono stati constatati in maniera incompleta (art. 105 cpv. 2 LTF; sentenza 2C_273/2010 del 6 ottobre 2010 consid. 1.3). In questo ultimo caso, l'incarto dev'essere ritornato all'autorità precedente o all'autorità che ha statuito in prima istanza, come prescritto dall'art. 107 cpv. 2 LTF (sentenza 2C_200/2013 del 16 luglio 2013 consid. 2.2. con ulteriori rinvii).

2.3. L'impugnativa adempie alle condizioni di motivazione esposte solo in parte. Nel contempo, date rispettivamente dimostrate non sono nemmeno le condizioni per produrre nuovi documenti giusta l'art. 99 LTF, di modo che i nuovi atti acclusi al gravame non possono essere presi in considerazione.

3.

Oggetto del contendere è la deduzione per "altre spese professionali" fatta valere dai ricorrenti nelle loro dichiarazioni d'imposta relative agli anni 2011-2013.

Come detto, chiamata ad esprimersi sulla fattispecie, la Corte cantonale ha condiviso l'operato del fisco ticinese. Preso atto del fatto che il ricorrente 1 percepiva un rimborso spese da parte del suo datore di lavoro, ha infatti anch'essa concluso che la deduzione per altre spese professionali ex art. 26 LIFD rispettivamente ex art. 25 LT/TI non poteva essere ammessa.

Davanti al Tribunale federale, gli insorgenti sostengono invece di avere diritto alla deduzione litigiosa, in quanto nessuna delle spese oggetto di rimborso rientrerebbe tra le altre spese professionali fatte valere.

1. Imposta federale diretta

4.

4.1. Il citato art. 26 LIFD - nella versione applicabile alla fattispecie, riportata nel considerando 2.2 del giudizio impugnato - è concretizzato rispettivamente completato dall'ordinanza del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1; sentenza 2C_21/2013 del 5 luglio 2013 consid. 4.1).

Tale atto indica che è possibile dedurre le spese necessarie al conseguimento del reddito e in rapporto di causalità diretta con lo stesso (art. 1 cpv. 1), mentre non possono essere dedotte le spese prese a carico dal datore di lavoro o da terzi, le spese private causate dalla posizione professionale del contribuente (spese private dette di rappresentanza), nonché quelle per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia (art. 34 lett. a LIFD) (art. 1 cpv. 2). Nel contempo, in relazione alle altre spese professionali, la medesima ordinanza precisa tra l'altro che il Dipartimento federale delle finanze fissa le deduzioni forfetarie (art. 3), e che quando, in luogo di una deduzione forfetaria, il contribuente fa valere spese più elevate, spetta a quest'ultimo giustificare la totalità delle spese effettive e la loro necessità professionale (art. 4; in parallelo, cfr. le sentenze 2C_440/2009 dell'8 gennaio 2010 consid. 5 e 2C_266/2008 del 16 dicembre 2008 consid. 5.5, nelle quali il Tribunale federale ha espressamente indicato che, in relazione alla medesima categoria di spese professionali, la deduzione del forfait e di spese effettive non è permessa).

4.2. Come appena rilevato, le spese prese a carico dal datore di lavoro o da terzi non possono essere dedotte (art. 1 cpv. 2 dell'ordinanza sulle spese professionali); in relazione alla medesima categoria di spese professionali, la deduzione del forfait e di spese effettive non è inoltre permessa (art. 4 dell'ordinanza sulle spese professionali; sentenze 2C_440/2009 dell'8 gennaio 2010 consid. 5 e 2C_266/2008 del 16 dicembre 2008 consid. 5.5).

Per principio, in presenza di un rimborso spese e di una richiesta di riconoscimento del diritto a una deduzione forfetaria, come quella presentata in casu, occorre pertanto verificare per quali ragioni esso sia stato concesso. In effetti, in base a quanto appena indicato, 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.

4.3. Ciò però non è avvenuto nella fattispecie che ci occupa. Dalla sentenza impugnata, che dal profilo dei fatti vincola il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), si evince in effetti solo che il datore di lavoro del ricorrente 1 ha versato allo stesso un'indennità forfetaria pari a fr. 6'000.-- nel 2011 e 2012 rispettivamente a fr. 6'600.-- nel 2013.

In merito al genere di spese che queste indennità dovevano coprire e in merito alle ragioni in base alle quali sono state corrisposte, il querelato giudizio non contiene tuttavia nessuna indicazione specifica, di modo che l'accertamento dei fatti è manchevole e va completato (precedente consid. 2.2 ed i rinvii in esso contenuti).

4.4. Ad altra conclusione non porta nemmeno il rinvio da parte delle autorità fiscali ticinesi alla sentenza 2C_326/2008 del 23 settembre 2008, nella quale il Tribunale federale era chiamato a giudicare il caso di un funzionario di banca che beneficiava di un rimborso forfetario e chiedeva nel contempo il riconoscimento del diritto alla deduzione per altre spese professionali giusta l'art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD e lo ha negato. Da tale pronuncia risulta infatti che il rimborso in questione era volto a coprire spese di rappresentanza e altre spese professionali (cfr. consid. D dei fatti; in cui viene indicato che, nella fattispecie "l'indemnité forfaitaire que percevait l'intéressé était censée couvrir tous ses frais de représentation *et les autres frais professionnels*"), quindi un ventaglio di spese che - indipendentemente dalla loro qualifica quali rimborsi ex art. 327a CO o quali deduzioni ex art. 26 LIFD - si intendeva in via di principio di carattere esaustivo. Come indicato successivamente da questa Corte proprio ancora con riferimento alla sentenza 2C_326/2008, va d'altro canto rilevato che nella misura in cui va oltre il suo scopo, che è in sostanza quello di rifondere le spese che il dipendente sostiene nell'interesse del datore di lavoro, anche il rimborso previsto da un regolamento, come parrebbe essere quello che in concreto ci occupa, non ha più il suo fondamento nell'art. 327a CO (sentenza 2C_214/2014 del 7 agosto 2014 consid. 3.2.1-3.2.3).

4.5. Per quanto precede, in relazione all'imposta federale diretta il ricorso va accolto senza che sia necessario esprimersi sulle ulteriori censure in esso sollevate. L'incarto è rinviato al Tribunale cantonale amministrativo affinché, dopo aver svolto gli accertamenti ancora necessari, renda un nuovo giudizio (art. 107 cpv. 2 LTF).

II. Imposta cantonale

5.

L'art. 26 cpv. 1 LIFD, nella versione applicabile alla fattispecie, trova il suo corrispettivo nell'art. 25 cpv. 1 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT; RL/TI 10.2.1.1]). Il ricorso (con cui vengono in ogni caso formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per l'imposta cantonale, senza distinzioni) va quindi ammesso anche con riferimento all'imposta cantonale (sentenza 2C_282/2013 del 30 aprile 2013 consid. 6).

III. Spese e ripetibili

6.

6.1. Per quanto precede, il ricorso risulta fondato sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che per quanto attiene all'imposta cantonale. La sentenza impugnata è annullata e la causa rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello per nuovo giudizio, nel senso dei considerandi.

6.2. Il rinvio dell'incarto all'istanza precedente per procedere ad un riesame complessivo della fattispecie, con esito aperto, impone di considerare i ricorrenti come vincenti (sentenza 2C_60/2011 del 12 maggio 2011 consid. 2.4).

6.3. Le spese della procedura davanti al Tribunale federale sono poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, soccombente e toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). I ricorrenti, che hanno agito personalmente, non hanno diritto a ripetibili (art. 68 cpv. 1 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

In riferimento all'imposta federale diretta, il ricorso in materia di diritto pubblico è accolto. La sentenza del 4 dicembre 2017 è annullata e la causa rinviata alla Camera di diritto tributario per nuovo giudizio, nel senso dei considerandi.

2.

In riferimento all'imposta cantonale, il ricorso in materia di diritto pubblico è accolto. La sentenza del 4 dicembre 2017 è annullata e la causa rinviata alla Camera di diritto tributario per nuovo giudizio, nel senso dei considerandi.

3.

Le spese giudiziarie di fr. 1'200.-- sono poste a carico dello Stato del Cantone Ticino.

4.

Comunicazione ai ricorrenti, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Seiler

Il Cancelliere: Savoldelli