Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.209/2005 /viz

Sentenza del 3 novembre 2005
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Wurzburger e Müller,
cancelliere Bianchi.

Parti
A._____,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta cantonale 2003
(deduzione delle spese di malattia),

ricorso di diritto amministrativo contro la sentenza
del 28 febbraio 2005 della Camera di diritto tributario
del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
A._____ (1952), domiciliata a X._____, è imposta congiuntamente al marito, con domicilio separato nel Canton Friburgo. Alla dichiarazione fiscale 2003B ella ha tra l'altro allegato un elenco delle spese di malattia sopportate durante il relativo anno, pari a fr. 10'556.50, di cui fr. 1'103.60 concernenti le spese di trasporto per sottoporsi a cure mediche. Con decisione di tassazione del 23 dicembre 2004, l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna ha tra l'altro negato qualsiasi deduzione per spese di malattia ai fini dell'imposta cantonale 2003, sostenendo che le stesse risultavano inferiori al 5% del reddito netto intermedio di entrambi i coniugi.
B.
Su reclamo dell'interessata, il 3 febbraio 2005 la tassazione è stata parzialmente modificata: ammessa l'esistenza di spese per malattia per fr. 12'373.– (fr. 9'373.– secondo la distinta presentata e fr. 3'000.– quale deduzione forfetaria per diabetici), è stata riconosciuta una deduzione di fr. 4'612.–, corrispondente all'importo eccedente la franchigia determinante. Nel computo della deduzione non sono in particolare stati inclusi i menzionati costi di trasporto.
Censurando, tra gli altri, anche questo aspetto, la contribuente ha impugnato la decisione su reclamo dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello. Con sentenza del 28 febbraio 2005, la Corte cantonale ha respinto il ricorso.
C.
L'11 aprile 2005 A._____ ha presentato un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale, con cui chiede l'annullamento della sentenza cantonale e l'ammissione di una deduzione supplementare per

spese di malattia e trasporto di fr. 4'625.– o, eventualmente, di fr. 1'103.–. Postula inoltre che le spese di giudizio poste a suo carico in sede cantonale, pari a fr. 380.–, siano ridotte della metà.
Chiamate ad esprimersi, la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino e l'Amministrazione federale delle contribuzioni hanno proposto la reiezione del gravame, mentre la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ha rinunciato a presentare osservazioni.

Diritto:
1.
1.1 Relativo all'imposta cantonale, il giudizio impugnato concerne un aspetto, quello della deduzione delle spese per malattia, disciplinato per l'essenziale nel titolo secondo della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), e meglio all'art. 9 cpv. 2 lett. h LAID. Considerato che detta pronuncia si riferisce inoltre ad un periodo fiscale successivo al 1°gennaio 2001 (cfr. art. 72 LAID), il ricorso di diritto amministrativo, tempestivo (art. 106 cpv. 1 OG) e presentato dalla contribuente toccata dalla pronuncia avversata (art. 103 lett. a OG, 73 cpv. 2 LAID), è pertanto di per sé ammissibile giusta l'art. 73 cpv. 1 LAID (DTF 131 II 1 consid. 2.1; 130 II 509 consid. 8.2). Irrilevante da questo profilo è il fatto che, nell'ambito in discussione, la legge sull'armonizzazione lascia ai Cantoni un certo margine di libertà (DTF 130 II 202 consid. 1).
1.2 Diversamente che in materia di imposta federale diretta (cfr. art. 114 cpv. 2 OG), il ricorso di diritto amministrativo relativo alle imposte cantonali ha effetto puramente cassatorio: il Tribunale federale non può che annullare la decisione impugnata e rinviare la causa all'istanza inferiore per nuovo giudizio (art. 73 cpv. 3 LAID; DTF 131 II 1 consid. 2.3; 130 II 509 consid. 8.3). Irricevibili sono pertanto le domande con cui la ricorrente chiede la presa in conto di deduzioni specificatamente quantificate a titolo di spese di malattia e di trasporto, rispettivamente postula una precisa modifica del giudizio dell'istanza inferiore sulla questione degli oneri processuali.
2.
Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere d'apprezzamento (art. 104 lett. a OG), nonché l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola tuttavia il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG). In questi casi, la possibilità di allegare fatti nuovi o di prevalersi di nuovi mezzi di prova risulta alquanto ristretta. Sono in particolare ammesse soltanto prove che l'autorità inferiore avrebbe dovuto prendere in considerazione d'ufficio e la cui mancata amministrazione costituisce una violazione di regole essenziali di procedura (DTF 130 II 149 consid. 1.2; 128 II 145 consid. 1.2.1). Nella misura in cui non ricorrono tali estremi, i documenti prodotti per la prima volta in questa sede dalla ricorrente, indipendentemente dalla loro pretesa rilevanza, vanno quindi di principio estromessi dagli atti di causa.
3.
3.1 In virtù dell'art. 9 cpv. 2 lett. h LAID, nel tenore in vigore fino al 31 dicembre 2004, dai proventi imponibili sono detratte, quale deduzione generale, le spese per malattia, infortunio o invalidità del contribuente o delle persone al cui sostentamento egli provvede, quando tali spese sono sopportate dal contribuente medesimo e superano una franchigia determinata dal diritto cantonale (cfr. RU 1991 1260; per la successiva modifica, che ha soppresso il riferimento all'invalidità creando una specifica lett. hbis, cfr. RU 2003 4497). L'art. 32 cpv. 1 lett. i della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994 (LT), riprende il testo di tale norma e fissa la franchigia al 5% dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli art. 25 a 33 LT (cosiddetto reddito netto intermedio). Questa soglia corrisponde a quella prevista per l'imposta federale diretta dall'art. 33 cpv. 1 lett. h della legge federale sull'imposta federale diretta, del 14 dicembre 1990 (LIFD; RS 642.11), sostanzialmente pure di analogo tenore.
3.2 Nella fattispecie, la controversia concerne soltanto l'imposta cantonale. Applicabili sono dunque la legge federale sull'armonizzazione e la legislazione cantonale, al contrario delle norme in materia di imposta federale diretta, a cui tuttavia la ricorrente anche, e soprattutto, si richiama. Privo di rilievo è in particolare l'invocato art. 33 cpv. 1 lett. hbis LIFD, al pari del, semmai pertinente, art. 9 cpv. 2 lett. hbis LAID. Tali norme, adottate contestualmente alla legge federale sull'eliminazione di svantaggi nei confronti dei disabili del 13 dicembre 2002 (LDis; RS 151.3), sono infatti entrate in vigore il 1°gennaio 2005 (RU 2003 4496) e non possono pertanto

trovare applicazione in relazione ad una tassazione riguardante l'anno fiscale 2003, in assenza di disposizioni che attribuiscano loro espressamente effetto retroattivo (cfr. sentenza 2A.82/1996 dell'8 maggio 1998, in: RDAF 1999 II pag. 543, consid. 1; sentenza 2P.80/2002 del 30 ottobre 2002, consid. 4.1). Le considerazioni che la ricorrente sviluppa a questo proposito, chiedendo importanti deduzioni, esulano dunque dal contesto del litigio.
4.
4.1 A giusta ragione l'insorgente non contesta il metodo di calcolo della menzionata soglia del 5% ed in particolare il computo della stessa in funzione del reddito netto intermedio di entrambi i coniugi, che la Corte cantonale ha determinato in fr. 155'229.–. Ella sostiene però che da tale importo vada dedotta quantomeno la franchigia minima legale prevista nell'ambito dell'assicurazione malattia (fr. 300.–), in ragione delle spese mediche del marito, pur domiciliato in un altro Cantone.
Ora, da questo profilo la pretesa risulta infondata già per il fatto che le eventuali spese sopportate dal coniuge non potrebbero comportare una correzione del reddito netto intermedio, ma, semmai, un incremento della deduzione ammessa. Nemmeno in tale ottica la censura può tuttavia venir accolta, data l'assenza di qualsiasi riscontro probatorio in merito agli oneri invocati. Spettava di per sé alla ricorrente documentare i medesimi, in virtù del consolidato principio secondo cui è compito del contribuente dimostrare i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; sentenza 2A.389/2002 del 7 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 15t, consid. 4.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 82 ad art. 33 LIFD; cfr. anche l'art. 42 LAID). L'interessata non ha tuttavia fornito alcuna prova al riguardo, anche perché la questione è stata compiutamente sollevata soltanto in questa sede (sull'ammissibilità di nuove argomentazioni giuridiche, cfr. DTF 126 II 26 consid. 2b, con rinvii). Nel gravame dinanzi alla Corte cantonale ha infatti semplicemente accennato, di passata, alla possibilità di eventualmente produrre in un secondo tempo un conteggio delle spese
mediche del coniuge. In queste circostanze, nella mancanza di approfondimenti d'ufficio su tale aspetto non può essere ravvisato un accertamento incompleto dei fatti rilevanti (art. 105 cpv. 2 OG), tanto più che l'istanza inferiore si è comunque fondata su documenti ufficiali dell'autorità fiscale del luogo di domicilio del marito, dai quali non risultavano spese di malattia riferite al medesimo.
Rettamente si è dunque tenuto conto soltanto dei costi per le visite ed i trattamenti medici a cui si è sottoposta la ricorrente.
4.2
4.2.1 Dalla distinta delle spese di malattia presentata con la dichiarazione d'imposta, oltre ad una giusta correzione di fr. 80.– risultante dalla verifica delle fatture allegate, le autorità cantonali hanno escluso soltanto i costi dei mezzi pubblici, utilizzati, secondo la ricorrente, per recarsi dai medici curanti. Detti costi ammontano a fr. 1'103.60, di cui fr. 990.– riferiti all'abbonamento metà-prezzo e a dodici viaggi in treno tra X._____ e Berna. L'importo rimanente è invece correlato a vari spostamenti più brevi, nel Luganese e a Berna e dintorni. Le istanze inferiori hanno fondato il loro giudizio sulla circolare n. 9/2003 della Divisione cantonale delle contribuzioni, che esclude espressamente la deducibilità della spese di trasporto per recarsi dal medico o in ospedale, ad eccezione dei casi di grave invalidità o nei quali è richiesta un'assistenza costante e l'uso di un'ambulanza (cfr.: www.ti.ch/fisco).
4.2.2 Anche su questo aspetto le conclusioni dei giudici cantonali non possono che essere condivise. Di principio, con la nozione di spese per malattia si intendono infatti i costi delle misure per il mantenimento ed il ripristino della salute propriamente dette, in particolare per i trattamenti medici, i soggiorni in ospedale, i medicinali, le vaccinazioni e le apparecchiature mediche, gli occhiali, le terapie o le misure di disintossicazione. Non vi rientrano dunque le relative spese di trasporto, le quali sono in relazione soltanto indiretta con il trattamento della malattia e rappresentano piuttosto delle spese generali di mantenimento ai sensi degli art. 33 lett. a LT, rispettivamente 34 lett. a LIFD (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 123-125 ad art. 33 [di seguito: Handkommentar]; idem, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurigo 1999, n. 4-6 ad § 32; kantonales Steueramt [a cura di], St. Galler Steuerbuch, Gossau 1999-, n. 1 e 2.9 ad StB 46; per contro, nel senso della deducibilità delle spese di trasporto, cfr.: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/ Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Vol. I, 2a ed., Berna 2004, n. 148 ad § 40; la dottrina è per il
resto sostanzialmente silente sulla questione). In questo senso, per quanto di per sé inapplicabile al caso concreto, si esprime anche la recente circolare n. 11 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, del 31 agosto

2005, ai capitoli 3.1 e 3.2.9 (cfr.: www.estv.admin.ch; cfr. anche: StR 60 [2005], pag. 795 segg.; per la precedente circolare in materia, che non affrontava specificatamente il problema, cfr.: ASA 63 pag. 729 segg.).
L'interpretazione restrittiva del concetto di spese per malattia si giustifica peraltro già dal profilo della sistematica fiscale, in quanto la deducibilità di tali spese rappresenta un'eccezione al principio generale secondo cui le forme di utilizzazione del reddito sono di massima irrilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile (cfr. Jürg Baur/Marianne Klöti-Weber/Walter Koch/Bernhard Meier/Urs Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1a ed., Berna 1991, n. 43 ad § 30). Inoltre, attribuendo una portata più ampia a tale nozione, risulterebbe pressoché impossibile delimitare, senza eccessivo dispendio amministrativo, i costi di trasporto veramente connessi alle esigenze di cura dalle spese generali di spostamento e mobilità a scopi ordinari. In effetti, si tratterebbe in pratica di stabilire, e quindi di quantificare, se e in che misura il contribuente abbia approfittato della visita dal medico per sbrigare altre commissioni nelle vicinanze. D'altra parte, nel caso in cui le cure o i controlli abbiano luogo lontano dal domicilio occorrerebbe valutare se le stesse prestazioni non possano venir dispensate in prossimità del comune di residenza. Benché non competa di per sé all'autorità fiscale pronunciarsi sulla scelta
del medico o sull'opportunità dei trattamenti prescritti (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann/Angelo Digeronimo, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Zurigo 2001, pag. 140; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, op. cit., n. 147 ad § 40), andrebbe infatti comunque verificato se le spese sostenute superino il costo delle misure usuali e indispensabili, e pertanto deducibili (sentenza 2A.318/2004 del 7 giugno 2004, consid. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar, n. 125 ad art. 33).
4.2.3 Per queste ragioni appare quindi corretto ammettere i costi di trasporto nel computo delle spese di malattia soltanto nei casi in cui lo stato di salute non consente l'uso dei mezzi di trasporto ordinari. Nella fattispecie la ricorrente, pur essendo beneficiaria di una rendita intera ai sensi dell'assicurazione per l'invalidità, nemmeno pretende di essersi trovata in una siffatta situazione, ma anzi chiede la deduzione proprio per i costi dei mezzi pubblici. D'altronde anche su questo punto, al di là dell'infondatezza materiale della deduzione invocata, vi sarebbero palesi lacune a livello probatorio. L'insorgente non ha infatti provato in alcun modo la correlazione tra le visite mediche e le spese di trasporto, ad esempio allegando i biglietti del treno e confrontandone la data con quelle dei controlli, né tanto meno ha sufficientemente giustificato la necessità di recarsi a Berna, anziché sottoporsi agli esami e alle visite in Ticino.
5.
La ricorrente critica infine l'ammontare degli oneri processuali posti a suo carico dalla precedente istanza, postulando che siano ridotti della metà, in quanto le conclusioni formulate in quella sede avrebbero dovuto venir accolte all'incirca nella medesima proporzione. Sennonché, come si è sin qui osservato, in relazione agli aspetti di merito il giudizio impugnato va integralmente confermato. La tassa di giustizia stabilita dalla Corte cantonale si situa peraltro in prossimità del limite inferiore di cui all'art. 231 cpv. 5 LT ed appare semmai commisurata per difetto al dispendio occasionato dall'impugnativa. Ritenuto per di più che anche nell'ambito di un ricorso di diritto amministrativo il Tribunale federale rivede l'applicazione del diritto cantonale autonomo di procedura essenzialmente con potere limitato all'arbitrio (DTF 130 II 202 consid. 3.1; 128 II 56 consid. 2b), nemmeno su questo punto le censure ricorsuali possono quindi trovare accoglimento.
6.
6.1 Sulla base delle considerazioni che precedono, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile, va pertanto respinto.
6.2 Le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente, secondo soccombenza (art. 153 cpv. 1, 153a e 156 cpv. 1 OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 1'500.– è posta a carico della ricorrente.
3.
Comunicazione alla ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni.
Losanna, 3 novembre 2005

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: