Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.438/2006 /biz

Sentenza del 14 dicembre 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Müller e Locher, giudice supplente,
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 e imposta federale diretta 2001/2002,

ricorso di diritto amministrativo contro la sentenza emanata il 14 giugno 2006 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
Per il periodo fiscale 2001/2002 (anni di computo 1999/2000), A._____ (1924) è stata tassata il 29 luglio 2002 per l'imposta cantonale come per l'imposta federale diretta, senza tener conto di asserite, ma non documentate spese di malattia. Con reclamo, ella ha chiesto di essere sentita personalmente allo scopo di poter sostanziare dette spese, come già avvenuto, sempre dopo diverse convocazioni di volta in volta rinviate, per i periodi fiscali precedenti. Dando seguito alla richiesta, l'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio ha fissato un'audizione per il 26 novembre 2002. Dopo un nuovo, ma vano tentativo di rinvio da parte dell'interessata, l'incontro ha avuto luogo in presenza di suo figlio, munito di valida procura. In tale occasione l'autorità fiscale ha riconosciuto i costi esposti nella dichiarazione per le prestazioni mediche degli anni 1999 e 2000. Di conseguenza, con decisione su reclamo del 16 dicembre 2002 è stata ammessa una deduzione supplementare per spese di malattia di fr. 1'988.– ai fini tanto dell'imposta cantonale, quanto dell'imposta federale diretta.
B.
B.a Nella dichiarazione d'imposta 2003A, conseguente al passaggio del Cantone Ticino al sistema impositivo postnumerando annuale a partire dal 1°gennaio 2003, A._____ ha indicato di aver sopportato spese di malattia per fr. 5'800.– nel 2001 e fr. 5'900.– nel 2002. Dedotte dalla media annuale tra i due valori la pretesa franchigia ed i costi già ammessi nella tassazione 2001/2002, ella ha fatto valere spese straordinarie di malattia per fr. 2'500.–, da prendere in considerazione mediante revisione della tassazione 2001/2002. Con scritto del 1°aprile 2004 l'Ufficio di tassazione di Mendrisio le ha chiesto di comprovare dette spese, al che, il 10 aprile seguente, ella ha domandato di essere convocata per "dimostrare e spiegare tutto". Senza più sentire l'interessata, con decisione del 21 aprile 2004 l'autorità fiscale ha respinto la domanda di revisione della tassazione 2001/2002 per assenza di prove sufficienti riguardo ai costi di malattia.

B.b A._____ ha interposto reclamo contro il diniego della revisione, chiedendo di nuovo di essere sentita. L'Ufficio di tassazione l'ha allora convocata per il 25 ottobre 2005; la convocazione precisava che all'udienza andava prodotta la distinta dettagliata delle spese di malattia ed avvertiva che un'assenza ingiustificata avrebbe potuto comportare l'irricevibilità del gravame, senza ulteriori convocazioni. Il 18 ottobre 2005 la contribuente ha comunicato di non poter presenziare all'incontro per motivi medici e di essere indisponibile, per le stesse ragioni, per i successivi tre mesi. L'Ufficio di tassazione l'ha quindi riconvocata per il 9 marzo 2006, aggiungendo al proprio scritto le avvertenze già contenute nella precedente convocazione. Considerato che a tale udienza non si è presentato nessuno, il 20 marzo 2006 l'autorità fiscale ha respinto il reclamo.
B.c A._____ si è ulteriormente aggravata dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, a cui ha chiesto di annullare la decisione su reclamo poiché ella non aveva mai ricevuto la convocazione per il 9 marzo 2006. Con invio raccomandato dell'8 maggio 2006 la Corte cantonale ha assegnato alla ricorrente un termine improrogabile di quindici giorni per trasmettere la documentazione relativa alle spese per malattia fatte valere per gli anni 2001 e 2002. In risposta, la contribuente ha sostenuto di aver subito un furto nella propria abitazione il 15 luglio 2005, nel corso del quale le sarebbe tra l'altro stata sottratta la documentazione per il 2002 e gli anni successivi, ed ha chiesto di poter visionare l'incarto della Corte. Senza ulteriori comunicazioni, con sentenza del 14 giugno 2006 la Camera di diritto tributario ha respinto il ricorso.
C.
Il 18 luglio 2006 A._____ ha presentato un ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale con cui chiede implicitamente di annullare la sentenza della Camera di diritto tributario in relazione tanto all'imposta cantonale quanto all'imposta federale diretta. Lamenta la violazione degli art. 8 e 29 Cost. sia da parte dell'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio, per l'assenza di prove circa la notificazione della convocazione per il 9 marzo 2006, sia da parte della Camera di diritto tributario, per la mancata concessione dell'accesso agli atti.
D.
La Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino e l'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) propongono di respingere il ricorso, mentre la Camera di diritto tributario rinuncia a presentare osservazioni.
E.
In evasione della relativa richiesta contenuta nel gravame, con l'invito al versamento dell'anticipo delle spese la ricorrente è stata resa attenta che il ricorso contro una decisione concernente una prestazione pecuniaria ha effetto sospensivo per legge.
F.
Di propria iniziativa, con scritto del 23 novembre 2006 A._____ ha preso posizione in merito alle osservazioni formulate sul suo ricorso dalle autorità interpellate, ribadendo sostanzialmente le argomentazioni già proposte.

Diritto:
1.
Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 132 III 291 consid. 1; 132 I 140 consid. 1.1; 131 I 57 consid. 1).
I. Imposta federale diretta
2.
2.1 Nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, l'avversata pronuncia della Camera di diritto tributario costituisce una decisione di ultima istanza cantonale fondata sul diritto fiscale della Confederazione, che può essere impugnata al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo (cfr. art. 97 cpv. 1 e 98 lett. g OG, art. 5 PA e art. 146 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Quale contribuente direttamente interessata, in base all'art. 103 lett. a OG la ricorrente è senz'altro legittimata ad aggravarsi contro il giudizio della precedente istanza. Tempestivo e presentato nelle dovute forme, il gravame è pertanto di massima ammissibile. Dubbia appare comunque la ricevibilità della memoria complementare non richiesta inoltrata dalla ricorrente (cfr. art. 110 cpv. 4 OG e DTF 119 V 317 consid. 1).
2.2 Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, che comprende l'eccesso e l'abuso del potere di 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).
Nell'ambito della procedura del ricorso di diritto amministrativo, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale. Conformemente all'art. 114 cpv. 1 OG, esso non è legato alle conclusioni delle parti e può accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati (DTF 131 II 361 consid. 2; 130 III 707 consid. 3.1).
3.
3.1 In primo luogo va esaminata la pretesa violazione del diritto di essere sentito, garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. Questo diritto ha infatti natura formale e la sua lesione comporta quindi di regola l'annullamento della decisione impugnata indipendentemente dalla fondatezza materiale del ricorso (DTF 127 I 128 consid 4d; 127 V 431 consid. 3d/aa). Benché la ricorrente non si richiami a specifiche disposizioni procedurali della legge sull'imposta federale diretta che tutelano il diritto di essere sentito, nella misura in cui ne disciplina taluni aspetti, tale legge è di per sé determinante. A titolo sussidiario valgono poi le garanzie minime dedotte dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (DTF 119 Ib 12 consid. 3b; Peter Locher, Kommentar zum DGB, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 71 ad "Vorbemerkungen"; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 15 ad art. 114 LIFD; Martin Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di]Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 3 ad art. 114 LIFD).
3.2 La ricorrente rileva innanzitutto che l'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio non è stato in grado di dimostrare l'effettiva ricezione della convocazione per l'audizione personale del 9 marzo 2006. Detta autorità non avrebbe perciò dovuto respingere senza ulteriori formalità il reclamo contro il diniego della domanda di revisione. Per di più, lei avrebbe sempre reagito alle convocazioni ricevute e nei periodi fiscali precedenti le sarebbe ogni volta stata data la possibilità di esporre verbalmente la propria situazione, presentando i relativi documenti.
È di per sé vero che l'autorità fiscale non può provare la notificazione della controversa convocazione, in quanto quest'ultima non è stata spedita per invio raccomandato. Alla ricorrente si può pure concedere che, in base al trattamento estremamente riguardoso riservatole dall'autorità fiscale negli anni precedenti, anche in riferimento alla tassazione litigiosa poteva supporre di venir ricevuta personalmente. Ci si poteva tuttavia altresì attendere che, trascorsi a metà gennaio i tre mesi di asserita indisponibilità, fosse poi l'insorgente stessa a sollecitare la fissazione di un'udienza. Ad ogni modo, la disponibilità mostrata dall'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio non derivava da alcun obbligo legale, ma rappresentava semplicemente una cortesia. Per costante giurisprudenza, la garanzia costituzionale invocata non conferisce infatti il diritto di comparire personalmente e di esprimersi oralmente dinanzi all'autorità chiamata a statuire (DTF 130 II 425 consid. 2.1; 125 I 209 consid. 9b; 122 II 464 consid. 4c). Ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo]l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente).
Va poi considerato che quand'anche l'Ufficio circondariale di Mendrisio avesse deluso determinate aspettative della ricorrente, il vizio sarebbe in ogni caso stato sanato dalla Camera di diritto tributario. Questa autorità giudiziaria, dotata di pieno potere di cognizione, le ha infatti dato una nuova occasione di comprovare le spese di malattia per gli anni 2001 e 2002. Inoltre, anche volendo credere all'asserito furto della documentazione per il 2002 e gli anni seguenti, furto comunque segnalato alle autorità fiscali soltanto dopo dieci mesi, non si spiega ancora perché la ricorrente non abbia perlomeno prodotto gli atti riferiti al 2001. Il fatto di non aver soddisfatto questa incombenza dimostra una volta di più come la sua disponibilità alla collaborazione era tutt'altro che incondizionata. A ciò si aggiunga che, secondo un consolidato principio, è il contribuente ad avere l'onere della prova per i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; sentenza 2A.209/2005 del 3 novembre 2005, in: RtiD I-2006 n. 11t, consid. 4.1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6a ed., Zurigo 2002, p. 416, con rinvii). Ne discende che in riferimento alle
controverse deduzioni fiscali è la ricorrente a sopportare le conseguenze dell'assenza di prove.
3.3 L'insorgente lamenta poi, in sostanza, la violazione del suo diritto di consultare il fascicolo processuale. Tale diritto è sancito dall'art. 114 LIFD. La norma prevede che i contribuenti hanno facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati e che possono consultare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempre che un

interesse pubblico o privato non vi si opponga.
Con la propria richiesta di poter prendere visione dei cosiddetti altri atti, la ricorrente voleva in particolare sincerarsi che nell'incarto si trovasse realmente copia della convocazione per l'audizione del 9 marzo 2006 (come è effettivamente il caso). A prescindere dalla natura formale del diritto di essere sentito, non si può tuttavia non ribadire l'irrilevanza ai fini del giudizio di tale documento (cfr. consid. 3.2). La mancata constatazione della sua esistenza non ha peraltro impedito alla ricorrente di sostenere le proprie tesi, ma l'ha semmai agevolata. Inoltre la consultazione dell'incarto avrebbe avuto veramente senso solo se le informazioni tratte avessero potuto servire per motivare l'impugnativa. L'insorgente ha tuttavia formulato la propria richiesta soltanto dopo la scadenza del termine di ricorso e non evidentemente per potersi determinare su fatti intervenuti successivamente. L'esame degli atti avrebbe perciò se del caso avuto fini meramente informativi, ritenuto che se si fosse invece riconosciuta la possibilità di completare la motivazione del gravame, di fatto si sarebbe prolungato in maniera inammissibile il termine di ricorso fissato perentoriamente dalle legge (DTF 100 Ia 8 consid. 3d; sentenza 2P.21/1997
del 30 aprile 1997, consid. 2b). Di conseguenza la violazione ravvisata dalla ricorrente, palesemente inidonea a compromettere il suo diritto di esprimersi, non può provocare l'annullamento del giudizio impugnato. Con la conferma da parte di questo Tribunale che la convocazione per il 9 marzo 2006 si trova realmente agli atti, le sue esigenze di informazione risultano senz'altro sufficientemente soddisfatte.
3.4 In base alle considerazioni che precedono, il rimprovero mosso dalla ricorrente, secondo cui nella procedura dinanzi all'istanza precedente il suo diritto di essere sentita sarebbe stato violato sotto più aspetti, si avvera quindi infondato.
4.
Giusta l'art. 33 cpv. 1 lett. h LIFD, le spese per malattia, infortunio o invalidità del contribuente, nella misura in cui sono sopportate dal medesimo e superano il 5% dei proventi imponibili meno le deduzioni, possono a loro volta venir dedotte dai proventi. Secondo la circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 14 dicembre 1994 concernente la deduzione delle spese di malattia, di infortunio e di invalidità (cfr. ASA 63 pag. 727 segg., punto 3; cfr. anche la circolare n. 11 del 31 agosto 2005, che l'ha sostituita a partire dall'anno fiscale 2005), questi costi devono essere comprovati in maniera dettagliata. Vale quindi il principio: senza prova, nessuna deduzione (cfr. anche Locher, op. cit., n. 77 segg. ad art. 33 LIFD). In caso di cambiamento delle basi temporali, l'art. 218 cpv. 5 lett. c LIFD prevede che le spese straordinarie per malattia, infortunio o invalidità occorse di per sé nel periodo del cosiddetto vuoto di tassazione, possono comunque venir considerate, operando una revisione della tassazione già definita per tale periodo (cfr. l'art. 218 cpv. 4 lett. a LIFD combinato con l'art. 321f della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994 [LT]). Ciò vale per il Cantone Ticino, che per le persone fisiche è passato al sistema impositivo postnumerando annuale a partire dal 1°gennaio 2003 (cfr. gli art. 50-52 LT in vigore dal 1°gennaio 2003; cfr. anche gli art. 50-54 nel tenore precedente, in: BU/TI 1994 pag. 345 segg., in part. pag. 359-360), per la tassazione degli anni 2001 e 2002.
La ricorrente potrebbe perciò di massima dedurre i costi per malattia sostenuti nel 2001 e 2002, nella misura in cui superino la franchigia e le spese già considerate. Ritenuto che la franchigia è di fr. 2'480.– e le spese ammesse nella tassazione ordinaria di fr. 1'988.–, i costi straordinari deducibili ammonterebbero a fr. 1'382.– (5'850.– - 2'480.– - 1'988.–), come rettamente calcolato dall'istanza inferiore. Siccome queste spese non sono state dimostrate, la deduzione non può tuttavia venir riconosciuta. Di conseguenza, per quanto concerne l'imposta federale diretta 2001/2002, il ricorso di diritto amministrativo deve essere respinto.
II. Imposta cantonale
5.
La contestata decisione della Camera di diritto tributario concerne altresì l'imposta cantonale per il periodo fiscale 2001/2002. A questo proposito, il giudizio verte su un aspetto disciplinato nel titolo secondo della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Contro una simile decisione, in base all'art. 73 LAID può essere inoltrato ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale. Tempestiva e presentata da una persona che dispone pacificamente della potestà ricorsuale (cfr. art. 73 cpv. 2 LAID), l'impugnativa è pertanto di massima ammissibile anche da questo profilo.
6.
Gli art. 32 cpv. 1 lett. i e 321f cpv. 1 lett. c LT concernenti le spese per malattia, infortunio e invalidità deducibili, rispettivamente le spese straordinarie analoghe che possono venir prese in considerazione in caso di cambiamento delle basi temporali, hanno lo stesso tenore delle corrispondenti disposizioni della legge sull'imposta

federale diretta. Il diritto cantonale è inoltre pienamente conforme all'art. 69 cpv. 4 lett. a rispettivamente cpv. 5 lett. c LAID. Le considerazioni esposte a proposito dell'imposta federale diretta valgono pertanto per analogia anche per l'imposta cantonale.
La ricorrente potrebbe perciò di massima dedurre i costi per malattia sostenuti nel 2001 e 2002, nella misura in cui superino la franchigia e le spese già considerate. Ritenuto che la franchigia è, per l'imposta cantonale, di fr. 2'657.– e le spese ammesse nella tassazione ordinaria di fr. 1'988.–, i costi straordinari deducibili ammonterebbero a fr. 1'205.– (5'850.– - 2'657.– - 1'988.–), come rettamente calcolato dall'istanza inferiore. Siccome queste spese non sono state dimostrate, la deduzione non può tuttavia venir riconosciuta. Di conseguenza, il ricorso di diritto amministrativo deve essere respinto anche per quanto concerne l'imposta cantonale 2001/2002.
III. Spese e ripetibili
7.
Visto l'esito del procedimento, le spese processuali della sede federale vanno poste a carico della ricorrente, secondo soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 2'000.– 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, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.
Losanna, 14 dicembre 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: