

TI_GERICHTE 80.1995.188 vom 14. November 1994

TI Tribunale d'appello, 1994-11-14, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.188_d19941114

FR: TI_GERICHTE 80.1995.188 du 14 novembre 1994

IT: TI_GERICHTE 80.1995.188 del 14 novembre 1994

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Il _____, _____, domiciliato a _____, padre di cinque ragazzi, il più giovane dei quali nato nel 1984, è rimasto vedovo il _____ 1992. Nella dichiarazione fiscale 1993/94, inoltrata il 4 gennaio 1994, il contribuente chiedeva, fra l'altro, di poter dedurre dal proprio reddito i premi assicurativi pagati per sé e per i figli a carico, oltre ad una deduzione per doppia economia domestica per sé e per la propria figlia minore. Notificandogli la tassazione IC/IFD 1993/94, con decisione del 14 novembre 1994, l'Ufficio di tassazione di _____ negava le suddette deduzioni. Il contribuente interponeva reclamo alla stessa autorità fiscale, sottolineando le maggiori spese provocate dalla sua condizione di vedovo e dalla conseguente necessità di mandare le figlie in una scuola privata e di assumere una persona per l'aiuto domestico. Denunciava inoltre l'ingiustizia a suo dire rappresentata dal fatto di essere considerato coniugato ai fini dell'applicazione delle aliquote ed invece non coniugato ai fini della deduzione dei premi assicurativi. L'Ufficio di tassazione, con decisione del 14 agosto 1995, accoglieva solo parzialmente il gravame, riducendo il valore locativo della casa abitata dalla famiglia del contribuente, per tenere conto della parte abitata dalla madre di quest'ultimo. Quanto alle spese per l'aiuto domestico, precisava invece che la giurisprudenza ne esclude la deducibilità, non trattandosi di spese per conseguire il reddito.

E. 2

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ ripropone le censure già contenute nel reclamo indirizzato all'autorità fiscale, premettendo peraltro delle considerazioni generali in merito alla particolare fragilità delle famiglie monoparentali, a suo avviso discriminate fiscalmente.

E. 3

Deduzione per la custodia dei figli In un caso che presenta notevoli analogie con quello sottoposto dal ricorso in esame, la Camera di diritto tributario ha recentemente proceduto ad una verifica della sua più recente giurisprudenza, in cui ha avuto modo di affrontare approfonditamente il problema della deduzione del costo di un collaboratore domestico necessario a un operaio vedovo con figli piccoli, per conseguire il reddito (CDT n. _____ del _____ 1995 in re A.R.).

E. 3.1

Giusta l'art. 22 cpv. 1 lett. a DIFD dal reddito lordo sono dedotte le spese generali necessarie per conseguire il reddito. Analoga regolamentazione é contenuta, per quanto concerne l'imposta cantonale, agli articoli da 25 a 31 LT.

E. 3.2

La dottrina, in particolare, ha attribuito una notevole importanza alla relazione che deve sussistere tra reddito conseguito e spese sostenute, perché si giustifichi la deduzione di queste ultime. Circa l'intensità di tale relazione, gli autori concordano colla giurisprudenza prevalente sul fatto che si possono considerare spese per conseguire il reddito solo quelle effettuate direttamente per ottenere il reddito oppure che hanno una diretta relazione economica col conseguimento del reddito; altri parlano di una correlazione di carattere organico od addirittura causale (cfr. Funk , *Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht*, 2. ediz., Zurigo 1991, p. 64 ss.).

E. 3.3

Il Tribunale federale ha avuto modo di affermare recentemente che la nozione di "spese rese necessarie dall'esercizio della professione" dev'essere interpretata estensivamente. La stretta connessione causale con la professione esercitata sussiste solo quando un contribuente affronta il perfezionamento di conoscenze che potrà poi sfruttare nell'esercizio della professione; tuttavia, ciò non significa che siano deducibili solo i costi per la conservazione e l'approfondimento di conoscenze proprie e specifiche di una certa professione; vi rientrano invece anche le spese sostenute per acquisire e conservare conoscenze, p. es. in materia linguistica, cioè non proprie di una certa professione. Ciò che importa è comunque che non si tratti di spese effettuate esclusivamente a fini di arricchimento personale, cioè di formazione culturale (ASA 57, p. 652; DTF 113 Ib 114). Dottrina e giurisprudenza hanno precisato il concetto di spese necessarie per il conseguimento del reddito: si tratta di quelle spese che il contribuente deve assumersi per conseguire il reddito imponibile. Occorre che esista una relazione economica tra le spese e la realizzazione del reddito: affinché siano ammesse in deduzione devono necessariamente e logicamente essere connesse, per la loro stessa natura, al conseguimento del reddito (cfr. Känzig , *Wehrsteuer*, 1982, ad art. 22 n. 2 e giurisprudenza ivi; ASA 41 pag. 26; DTF 81 I pag. 72 in SA 24 pag. 35; RDAF 1962 pag. 45,146, 215). Sono assimilate ai costi necessari per l'acquisizione del reddito le spese che il contribuente deve effettuare per mantenere le fonti del reddito e che ne sono la conseguenza logica (cfr. Känzig , *op. cit.*, ad art. 22 n. 10; Rivier , *L'impôt sur le revenu des personnes physiques*, 1980, pag. 116 n. 1). Non costituiscono spese per il conseguimento del reddito quelle sostenute per il mantenimento del contribuente o della sua famiglia (cfr. art. 23 DIFD, 32 lett. a LT). Si tratta, in particolare, di tutti i costi dell'economia domestica, le spese per il miglioramento o l'acquisto di beni patrimoniali e per l'estinzione di debiti, le imposte cantonali e comunali sul reddito e sulla sostanza, l'imposta federale diretta, e tutte le altre spese di vitto e mantenimento, inclusa la pigione. Nei costi non deducibili in quanto non considerati spese per il conseguimento del reddito rientrano pure il pagamento di collaboratrici domestiche, siano esse domestiche, bambinaie o governanti (cfr. Känzig , *op. cit.*, ad art. 22 bis n. 9, art. 23 n. 3 pag. 701). Anche la spesa supplementare derivante dalla circostanza che entrambi i coniugi svolgono un'attività lucrativa a tempo pieno é considerata una destinazione di reddito e non può essere dedotta come spesa per conseguire lo stesso (cfr. Rivier , *op. cit.*, pag. 116 n. 2 e giurisprudenza ivi). Il Tribunale federale ha segnatamente precisato, con riferimento a contribuenti coniugati, che i costi per collaboratrici domestiche non costituiscono spese per il conseguimento del reddito anche

nel caso in cui occorrono poiché entrambi i coniugi svolgono una attività lucrativa (DTF 81 I 71; ASA 23 pag. 426) oppure se la moglie causa malattia necessita di assistenza nei lavori domestici, o ancora se deve svolgere un'attività lucrativa perché il marito svolge studi universitari (ASA 39 pag. 513 e segg.). Secondo il Tribunale federale in simili circostanze le spese per l'aiuto domestico così come le maggiori uscite necessarie per la custodia dei figli sono una conseguenza indiretta del conseguimento del reddito (cfr. inoltre Känzig , op. cit., n. 10 ad art. 22, n. 3 ad art. 23). In una recente sentenza, prolata in caso per molti versi analogo a quello in rassegna, in cui la madre doveva forzatamente assumere un'attività a tempo pieno per far fronte al mantenimento dei figli (STF del 17 marzo 1986 in re dott. X. c/CCR BE in Sammlung BGE n. 643; inoltre ZBl 1983 pag. 83), il Tribunale federale ha ribadito la sua precedente giurisprudenza, precisando che quanto vale per contribuenti coniugati deve valere anche per celibi, divorziati o vedovi. Non diversamente ne va per quanto è delle cure mediche necessarie al contribuente medesimo (ASA 24 p. 423 e 34 p. 55). Questa Camera ha anche avuto modo di negare la deducibilità delle spese sostenute da un contribuente che, in seguito al decesso della moglie era stato costretto ad assumere un'infermiera che si occupasse dei suoi figli mentre lui lavorava (CDT _____ - _____ del _____ 1992 in re C.M.).

E. 3.4

Il Tribunale federale, nella sua più recente giurisprudenza (RF 48/1993 p. 181), non ha fatto che confermare e cementare quanto statuito in precedenza (DTF 113 Ib 114 ss.), segnatamente la non deducibilità delle spese per il personale domestico che accudisce ai figli, poiché tali costi, indipendentemente dalle condizioni personali del contribuente, non denotano un nesso causale diretto con il conseguimento del reddito, bensì costituiscono costi per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia secondo l'art. 23 DIFD (StE 1994 B 22.3 Nr. 53, consid. 3b e 4d). Questa Camera non ha quindi alcun motivo, per quanto concerne l'imposta federale diretta di scostarsi dalla costante giurisprudenza del Tribunale federale, oggetto, come si è visto di recentissima conferma, e di ammettere la deduzione chiesta dal ricorrente (CDT n. _____ . _____ . _____ del _____ 1995 in re A.R.).

E. 3.5

Nemmeno la LIFD, in vigore dal 1° gennaio 1995 - sia notato a titolo del tutto abbondanziale - sembra portare a una diversa soluzione. La nozione di “spese necessarie per l'esercizio della professione” , contenuta nell'art. 26 lett. c LIFD, viene intesa dalla dottrina in sintonia con l'art. 22 bis cpv. 1 lett. c DIFD: sono quindi deducibili le spese per abiti di lavoro, lavori pesanti, usura particolare degli abiti, strumenti professionali, riviste e libri specializzati, come pure per l'uso di locali privati, provvigioni e spese di rappresentanza, cioè spese che denotano un nesso causale diretto, strumentale, con il conseguimento del reddito (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 109). Come finora, le spese per la custodia dei figli continuano a essere considerate spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia (Agner/Jung/Steinmann , op. cit., p. 146).

E. 3.6

Nella recente decisione già menzionata, la Camera ha confermato, anche in materia di imposta cantonale, la propria giurisprudenza, allineata su quella del Tribunale federale, ed ha in tal modo respinto l'interpretazione estensiva proposta dalla Steuer-Rekurskommission

III del Canton Zurigo con riferimento al § 26 Abs. 1 lit. b StG-ZH.

E. 3.6.1

Questa Camera ha sottolineato, in primo luogo, la diversa formulazione dell'art. 25 LT-1976, rispetto al § 26 Abs. 1 lit. b STG-ZH e all'art. 22 bis cpv. 1 lett. c DIFD: se la formulazione di queste ultime appare esemplificativa, anche se entro limiti determinati, la formulazione della LT-1976, invece, è chiaramente esauriente e non consente deduzioni diverse da quelle elencate limitativamente dalle lett. c - e dell'art. 25 LT-1976. In simili condizioni la richiesta di estendere l'applicazione dell'art. 25 LT-1976, così da includere nelle spese deducibili anche quelle per il personale di custodia dei figli minorenni, necessario per consentire al contribuente di svolgere la propria attività dipendente, si configura quindi non tanto quale richiesta di interpretazione estensiva della norma invocata, quanto piuttosto come una richiesta, rivolta all'autorità giudiziaria, di completare la legge, colmando, in via giurisprudenziale, una supposta lacuna della legge, segnatamente creando una nuova fattispecie che consenta la deduzione delle spese per la custodia dei figli. Ma ciò contravverrebbe al principio di legalità, che informa il diritto tributario (Höhn , op. cit, p. 91, cifra 40).

E. 3.6.2

In secondo luogo, occorre un nesso causale diretto e organico (strumentale) con l'esercizio della professione: tale nesso qualificato non è dato, secondo la Camera di diritto tributario, anche nel caso delle spese per la custodia dei bambini, quando esse siano ineluttabili, ovvero dovute solo ed esclusivamente a motivi professionali e dunque strettamente necessarie per consentire al contribuente di svolgere un'attività lucrativa. A mente di questa Camera, infatti, il nesso diretto, organico, può essere dato soltanto da motivi di natura qualitativa, da ragioni intrinseche connesse direttamente e strumentalmente all'esercizio dell'attività dipendente, e non invece da uno "status necessitatis". La Camera non nega che senza la custodia dei figli da parte di terze persone, il contribuente sarebbe ostacolato nel lavoro, ma ciò non significa ancora che la custodia dei figli denoti lo stesso grado di intensità qualitativa (nesso diretto e organico) rispetto all'esercizio della professione che denotano ad es. determinati abiti o strumenti di lavoro. Il nesso tra la custodia dei figli e l'esercizio dell'attività lavorativa rimane pur sempre indiretto. Si faticherebbe d'altra parte a capire, secondo questa Camera, perché mai il nesso dovrebbe essere negato quando mancherebbe quello "status necessitatis" che consente, secondo la giurisprudenza zurighese presa in esame, di ammettere comunque il nesso organico e diretto tra l'affidamento in custodia dei figli a terzi e l'esercizio della professione. Infatti, anche chi, senza averne il bisogno impellente, va a lavorare affidando i figli ad altri, affronta una spesa che gli consente di conseguire un reddito imponibile, che in sua assenza non potrebbe essere conseguito.

E. 3.6.3

La Camera di diritto tributario ha infine negato che la norma legale in esame sia in contrasto con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, richiamandosi ad un recentissimo giudizio del Tribunale federale, in materia di parità di trattamento tra coniugati e non coniugati conviventi (STF del 18 novembre 1994, pubblicata in DTF 120 I a 329 = ASA 63 p. 741 = ZStP 1995 p. 79 = RF 50/1995 p. 181 = StE 1995 A 21.16 n. 4), in cui si afferma che la realizzazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva lascia al legislatore cantonale ampia facoltà di scelta e che essa dipende in ampia misura da

considerazioni politiche. Ha inoltre sottolineato che, data la molteplicità dei rapporti da disciplinare e dei possibili metodi di soluzione, è pressoché impossibile realizzare una completa e perfetta parità (STF del 18 novembre 1994, consid. 3). Nella misura in cui la parità di trattamento assoluta non può essere realizzata, è sufficiente che una disciplina giuridica non penalizzi in modo sistematico e sostanzialmente più oneroso certe categorie di contribuenti. L'aggravio fiscale va infatti valutato tenendo conto di tutte le circostanze e non di una singola situazione (STF del 18 novembre 1994, consid. 4c).

E. 3.7

Da tutto quanto precede risulta che non può essere censurata la decisione dell'autorità fiscale, che ha negato la deduzione delle spese sostenute dal ricorrente per l'assunzione di una ragazza alla pari e di un aiuto domestico per le pulizie. 4. Oneri assicurativi Il ricorrente sostiene quindi, come si è detto, che vi sarebbe una incongruenza nell'applicazione della legge tributaria, per il fatto che, mentre un padre con figli a carico è considerato come famiglia ai fini dell'applicazione delle aliquote, è invece trattato come una persona sola quando si tratta di concedergli la deduzione degli oneri assicurativi. 4.1. Per l'art. 31 cpv. 1 lett. g LT sono deducibili dalla totalità dei proventi «i premi di assicurazioni sulla vita, contro le malattie, contro gli infortuni non rientranti sotto la lettera d), sino a un massimo di 6'700.- fr. per i coniugati e di 3300.- fr. per i vedovi, separati, divorziati, celibi e nubili». 4.2. Questa Camera, esaminando approfonditamente i materiali legislativi che hanno portato all'adozione della suddetta norma da parte del Gran Consiglio, ha già avuto modo di stabilire che solo le persone coniugate, vale a dire le persone che vivono in costanza di matrimonio hanno diritto alla deduzione di fr. 3'300.-. Gli altri contribuenti, vale a dire i celibi e le nubili, i separati e i divorziati, anche se convivono con figli minorenni al cui mantenimento provvedono, hanno diritto alla mezza deduzione. Tale interpretazione corrisponde, d'altronde, allo spirito della legge (cfr. CDT n. _____ del _____ 1986 in re G.B.). 4.3. Negando la deduzione degli oneri assicurativi in misura doppia rispetto a quella per persona sola, l' Ufficio di tassazione ha conseguentemente operato in modo ineccepibile. 5. Doppia economia domestica Non può infine essere accolta la richiesta subordinata del ricorrente di beneficiare della deduzione per doppia economia domestica anche per la figlia minore _____. 5.1. L'art. 25 LT e l'art. 22 bis DIFD consentono alle persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente di dedurre le spese di trasporto dal luogo di domicilio al luogo di lavoro e le spese supplementari causate dai pasti presi fuori casa e dal pernottamento. I limiti entro cui è consentita la deduzione di tali spese sono stabiliti, ai fini dell'imposta cantonale, da un decreto esecutivo del Consiglio di Stato, e, ai fini dell'imposta federale diretta, da una circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Vista la considerevole affinità della base legale, le direttive emanate per l'applicazione dei citati articoli della LT e del DIFD sono quasi letteralmente identiche. Tuttavia, né la legge - rispettivamente il decreto federale - né i citati atti esecutivi precisano i presupposti del riconoscimento delle deduzioni in discorso. Per evitare abusi la giurisprudenza di questa Camera ha stabilito che la concessione deve essere subordinata alla sussistenza di una ragionevole necessità (cfr., p. es., le sentenze CDT n. _____ del _____ 1984 in re P. e CDT n. _____ del _____ 1993 in re D'A.C.). 5.2. Entrambe le regolamentazioni menzionate stabiliscono che, quando il contribuente è impossibilitato a prendere un pasto principale al proprio domicilio a causa della distanza dal luogo di lavoro oppure della brevità della pausa, sono deducibili, nel caso in cui egli rientri quotidianamente al proprio domicilio, fr. 11.- per ogni pasto principale preso fuori casa o fr. 2'400.- se il contribuente mangia regolarmente (a

mezzogiorno) fuori di casa (cfr. art. 2 lett. a del Decreto esecutivo del 10 novembre 1992 concernente le deduzioni per spese di trasferta, di doppia economia domestica e di perfezionamento professionale dei salariati; inoltre, Circolare n. 2 del 21 luglio 1992 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni). 5.3. Alla deduzione in questione possono essere estese per analogia, dato che si tratta anche in questo caso di spese per conseguire il reddito, le considerazioni già proposte con riferimento alla questione della deduzione delle spese per l'aiuto domestico e per la scuola privata dei figli del ricorrente (v. supra, cons. 3). Anche a tale riguardo, infatti, ciò che ostacola la deduzione delle spese per il pasto consumato fuori casa dalla figlia del ricorrente è l'assenza di un nesso causale diretto e organico (strumentale) con l'esercizio della professione del contribuente stesso. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 111 DIFD e 185 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. La tassa di giudizio e le spese, in complessivi fr. 150.-, sono poste a carico del ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 184 cpv. 3 LT). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 112 DIFD), per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

Presidente: Il Segretario:

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