

TI_GERICHTE 80.1996.90 vom 26. Februar 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-02-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.90_d19960226

FR: TI_GERICHTE 80.1996.90 du 26 février 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1996.90 del 26 febbraio 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Nella dichiarazione fiscale 1995-96, inoltrata in data 30 marzo 1995, i coniugi _____ e _____, domiciliati a _____, chiedevano la deduzione dal reddito di un importo di fr. 9'000.–, per spese di malattia, infortunio o invalidità. Alla dichiarazione erano allegati in particolare due note d'onorario del dentista dott. _____, da cui risultavano interventi per complessivi fr. 5'100.– per la signora _____ e fr. 15'488.– per il marito. Con decisione del 26 febbraio 1996, l'Ufficio di tassazione di _____ negava peraltro la deduzione richiesta, ritenendo che non fossero deducibili le spese per cure dentarie. Il contribuente impugnava la suddetta decisione con reclamo del 23 marzo 1996. L'autorità di tassazione respingeva il gravame con decisione del 22 aprile 1996, così motivata: «... Sulla base delle disposizioni emanate dalla Divisione delle contribuzioni nell'ambito delle cure dentarie, vengono considerate tali le spese per prestazioni del medico dentista che rientrano nell'elenco delle prestazioni obbligatorie incondizionate e condizionate riconosciute dalle Casse malati. Dal riesame della nota d'onorario redatta a tariffe INSAI, emerge che il trattamento effettuato non rientra nell'elenco delle prestazioni riconosciute.».

E. 2

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ e _____ contestano le argomentazioni contenute nella decisione su reclamo. Si riferiscono alla Circolare n. 16 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), ove le spese per cure dentarie sono equiparate a spese per malattia ed osservano che il lavoro eseguito dal loro dentista non ha avuto mero carattere estetico, ma è stato reso indispensabile dall'insorgere della parodontosi. Nelle sue osservazioni del 24 luglio 1996, la Divisione delle contribuzioni propone di accogliere il ricorso in materia di IFD e di respingerlo invece per l'IC. Anche l'AFC, nella sua presa di posizione del 17 settembre 1996, propone l'accoglimento per quanto concerne l'IFD, a condizione però che la spesa sia imputabile al periodo di tassazione in esame. Imposta cantonale (IC)

E. 3.1

Per l'art. 32 cpv. 1 lett. i LT 1994 sono deducibili 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 il 5 per cento del reddito imponibile. La deduzione in questione, che rappresenta una delle novità dell'imposta sul reddito disciplinata dalla legge tributaria del 1994, non rientra nella categoria delle c.d. «deduzioni organiche», cioè di quelle detrazioni dei costi connessi con il conseguimento del

reddito, che sono dettate dal principio di capacità contributiva. Si tratta per contro di una deduzione fondata su considerazioni di carattere extrafiscale: vi sono cioè spese che, pur rientrando nel novero dei costi per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia – la cui deduzione pertanto sarebbe esclusa dall'art. 33 lett. a LT – sono invece ugualmente dedotte dal reddito, in particolare per esigenze di politica sociale (Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, Zurigo 1992, p. 212; Höhn , Steuerrecht, 7 a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 1993, p. 192).

E. 3.2

La legge tributaria non definisce la nozione di «spese per malattia, infortunio o invalidità», ragione per cui si deve procedere ad un'interpretazione alla luce dei materiali legislativi. La creazione di nuove norme fiscali e la modifica di disposizioni esistenti sono, infatti, sovente oggetto di estese consultazioni in commissioni e parlamenti. Perciò i materiali offrono informazioni circa il senso delle norme, permettendo di stabilire che cosa il legislatore abbia voluto o non abbia voluto disporre. Intenzioni del legislatore che non hanno trovato espressione nella legge non sono tuttavia vincolanti (Höhn , op. cit., p. 94 e giurisprudenza citata).

E. 3.3

Dai verbali della Commissione speciale in materia tributaria, si evince che, nell'ambito dell'esame del disegno di nuova legge tributaria, vi è stata effettivamente una discussione circa i casi in cui ammettere la deduzione in esame. Un commissario ha pertanto affermato espressamente quanto segue: «La legislazione fiscale non crea nuove categorie di malattia, infortunio o invalidità ma si riferisce a quelle dichiarate tali dalla specifica LF. Possono quindi essere dedotti in ambito fiscale i costi non coperti dalla cassa malati riferiti a interventi di tipo medico, farmaceutico e ospedaliero. Gli interventi sui denti non rientrano, ad esempio, nelle casistiche ammesse in deduzione poiché non configurano una malattia ai sensi della LF e della relativa giurisprudenza» (Verbale del 10 novembre 1993, p. 11). Tale interpretazione restrittiva trova riscontro nel Rapporto della stessa Commissione, in cui si precisa espressamente che «le spese che entrano in linea di conto sono quelle di tipo medico, farmaceutico e ospedaliero riferite a malattia, infortunio o invalidità secondo le disposizioni della relativa legislazione federale, per la parte assunta direttamente dal contribuente per se stesso o per le persone al cui sostentamento egli provvede» . La Commissione conclude pertanto che «le casistiche non coperte dalla legislazione federale come ad esempio le cure dei denti non possono quindi beneficiare di questa deduzione» (Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 13 ottobre 1993 concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. 4169 R1, del 26 aprile 1994, p. 39). Il Gran Consiglio ha accolto l'art. 32 cpv. 1 lett. i del disegno di legge annesso al citato Rapporto di maggioranza, senza discussione né modifiche (cfr. Verbali del Gran Consiglio della Repubblica e Cantone del Ticino, vol. II, Sessione ordinaria primaverile 1994, pp. 606-615).

E. 3.4

La disposizione legale in questione deve dunque essere interpretata nel senso che entrano in considerazione unicamente le categorie di spese assicurabili riferite a casistiche considerate di malattia, infortunio o invalidità dalle relative legislazioni federali (cure mediche e ospedaliere, prestazioni farmaceutiche, per occhiali, ecc.) (Bernardoni , Le principali modifiche della nuova legge tributaria, in: La riforma della legge tributaria , Lugano 1995,

p. 38; cfr. anche la recente CDT n. 80.96.00043 del 10 maggio 1996 in re I.M.).

E. 4

Sulla base dell'interpretazione descritta dell'art. 32 cpv. 1 lett. i LT 1994, questa Camera ha già avuto occasione di escludere che le spese per le cure dentarie abbiano il carattere di «spese per malattia, infortunio o invalidità» (CDT n.

_____ del 10 maggio 1996 in re I.M.; CDT n.

_____ del 22 agosto 1996 in re G.F.).

E. 4.1

La cura medica prevista dalla legge federale sull'assicurazione contro le malattie serve a riconoscere una malattia (diagnosi), a sottoporla ad un trattamento specialistico (terapia) ed a curarla o migliorarla o almeno a rendere il suo decorso più sopportabile, nella misura in cui non è più possibile una cura con mezzi ragionevoli. I capoversi da 2 a 6 dell'art. 12 LAMI (art. 25 LAMAI dal 1° gennaio 1996) disciplinano le prestazioni minime o obbligatorie (Maurer , *Bundessozialversicherungsrecht*, Basilea 1993, p. 278; Locher , *Grundriss des Sozialversicherungsrechts*, Berna 1994, p. 178).

E. 4.2

Le misure dentarie non costituiscono, in linea di principio, trattamenti medici, sicché le casse malati non hanno l'obbligo di assumerle a proprio carico. Secondo la giurisprudenza, il trattamento dentario è una misura terapeutica applicata all'apparato masticatorio. Sotto il profilo del diritto alle prestazioni dell'assicurazione contro le malattie, poco importa che la prestazione sia praticata da un dentista o da un medico. Neppure è determinante la causa dell'affezione da curare. Il fatto che una misura dentaria sia resa necessaria da una malattia la quale deve essere oggetto di un trattamento medico non è neppure decisivo, così come sono irrilevanti le prevedibili incidenze del trattamento dentario sullo stato di salute dell'assicurato, come la prevenzione di un'affezione dell'apparato digerente o le conseguenze favorevoli che il trattamento può avere sull'evoluzione di una tale malattia. Neppure la circostanza che il trattamento dell'apparato masticatorio costituisca una misura preliminare e necessaria per l'esecuzione del trattamento medico di una malattia basta a far venir meno il carattere dentario della misura stessa (DTF 116 V 114 e giurisprudenza citata; inoltre Maurer , op. cit., p. 281).

E. 4.3

Sulla base delle considerazioni che precedono, la Divisione delle contribuzioni ha pertanto emanato una circolare in cui circoscrive le spese per cure dentarie deducibili alle sole spese rientranti nell'elenco delle prestazioni obbligatorie incondizionate e condizionate (Circolare n. 25 del 20 aprile 1995 concernente la deduzione delle spese per malattia, infortunio o invalidità, p. 6).

E. 4.4

Nella fattispecie, l'autorità di tassazione ha pertanto correttamente negato la deducibilità delle spese per cure dentarie. Imposta federale diretta (IFD)

E. 5.1

Con una disposizione analoga a quella della legge cantonale, anche la legge federale sull'imposta federale diretta prevede all'art. 33 cpv. 1 lett. h LIFD che sono deducibili 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 il 5 per cento dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26 a 33.

E. 5.2

Diversamente da quanto si è detto valere in materia di imposta cantonale, ai fini dell'imposta federale diretta il legislatore ha voluto invece creare delle nozioni di malattia, infortunio ed invalidità meno vincolate a quelle delle corrispondenti leggi federali sulle assicurazioni sociali. Per quanto dal Messaggio del Consiglio federale, che accompagna il progetto di legge federale sull'imposta diretta, non sia possibile evincere quali siano i criteri che permettono di delimitare i costi deducibili (cfr. Messaggio del Consiglio federale a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, in FF 1983, vol. III, p. 110), tuttavia l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha emanato delle direttive che permettono di concludere che il concetto di «malattia», in particolare, è più esteso di quello contenuto nella LAMI. Ebbene, secondo l'AFC «sono considerate spese per malattia le spese per le cure sanitarie volte al mantenimento e al ristabilimento della salute fisica e psichica, in particolare le spese per le cure mediche, le spese d'ospedale, le spese per farmaci e rimedi, apparecchi medici, occhiali ecc. Le spese supplementari che superano il limite delle norme usuali e necessarie (ad es. occhiali di lusso ecc.), non rientrano nella nozione di spese per malattia...» (Circolare n. 16 del 14 dicembre 1994 dell'Amministrazione federale diretta, par. 2.1).

E. 5.3

In realtà, anche le direttive dell'autorità fiscale federale paiono ispirate alle stesse considerazioni che ispirano la legislazione sull'assicurazione contro le malattie: la Circolare esclude in particolare la deducibilità delle spese per cure di ringiovanimento e di bellezza, per cure dimagranti, per il fitness (Circolare cit., par. 2.3); quanto alle «particolari misure terapeutiche prescritte dal medico come massaggi, raggi, bagni termali sono deducibili sempre che tali prestazioni siano riconosciute dalla cassa malati», mentre le spese per «soggiorni di cura o di convalescenza in uno stabilimento appropriato prescritti dal medico sono considerate spese per malattia qualora superino le indennità della cassa malati o di altre assicurazioni ed i risparmi conseguiti nell'economia domestica» (Circolare cit., par. 2.4 e 2.5). Come si vede, la prassi in materia di imposta federale diretta tende così ad allinearsi a quella in materia di assicurazione contro le malattie. Al punto che, in dottrina, si può affermare che, in generale, per trattamenti che non sono stati assunti dalla cassa malati, si può escludere che siano stati necessari dal punto di vista medico. La sola eccezione sarebbe rappresentata dai costi per cure dentarie, che non sono riconosciuti dalle casse malati (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 140).

E. 5.4

Venendo, dunque, alle spese per le cure dentarie, esse sono equiparate alle spese per malattia a condizione che si tratti di spese causate da malattia dentaria; ma sono deducibili altresì le spese per provvedimenti di carattere preventivo, come l'igiene dentaria. Esclusa è per contro la deduzione delle spese per cure di natura puramente estetica (Circolare cit., par. 2.4; cfr. CDT n. 80.96.00094 del 22 agosto 1996 in re G.F.).

E. 6.1

I ricorrenti hanno allegato al proprio gravame due note d'onorario del dentista: • la prima si riferisce alle prestazioni a favore del signor _____, nel periodo dal 14 febbraio al 25 agosto 1992: la fattura in questione è stata emessa il 1° dicembre 1992, per un ammontare di fr. 15'488.-; • la seconda è invece relativa alla signora _____, la quale è stata in cura dal 28 agosto 1993 al 16 febbraio 1994 ed ha beneficiato di prestazioni per complessivi fr. 5'100.-.

E. 6.2

Come ha opportunamente rilevato l'AFC, nelle sue osservazioni, prima ancora di verificare se le spese sostenute dai ricorrenti presentino i requisiti per essere ammesse in deduzione, ci si deve chiedere se esse siano state effettuate nel periodo di computo 1993-94; se così non fosse, ne sarebbe esclusa senz'altro l'ammissibilità. Ebbene, mentre non vi è dubbio che i costi per le cure dentarie della signora _____ siano riferibili al periodo di computo preso in considerazione, non possono invece entrare in considerazione quelli del marito; la fattura è infatti stata emessa il 1° dicembre 1992, ma il pagamento ha addirittura preceduto tale data, come si evince dal fatto che il "versamento" indicato in calce alla fattura (fr. 15'497.-) è persino un po' superiore alla somma delle prestazioni mediche (fr. 10'488.-) e di laboratorio (fr. 5'000.-). Il "totale" dovuto al 1° dicembre 1992 ammonta pertanto, secondo la fattura, a zero.

E. 6.3

Le sole cure che possono entrare in considerazione sono dunque quelle che si riferiscono alla signora _____. Trattandosi di cura della parodontosi, non si può parlare certamente di mero intervento estetico. Nulla si oppone, pertanto, alla deduzione delle corrispondenti spese, limitatamente peraltro all'IFD. Per il calcolo dell'importo ammesso in deduzione, si rinviando gli atti all'autorità di tassazione.

E. 7

Nella misura in cui si riferisce all'imposta federale diretta, il ricorso è parzialmente accolto. È invece respinto il ricorso in materia di imposta cantonale. Alla luce dell'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono parzialmente a carico dei ricorrenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. 1.1. Il ricorso in materia di IC è respinto . 1.2. Il ricorso in materia di IFD è parzialmente accolto . § Di conseguenza, gli atti sono rinviati all'autorità di tassazione, perché ammetta in deduzione le spese per cure dentarie della signora _____ ed emetta nuovi conteggi. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 200.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.- per un totale di _____ fr. 300.- sono a carico dei ricorrenti nella misura di un mezzo (fr. 150.-). 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: _____ Il Segretario: _____