

## **TI\_GERICHTE 80.2009.157 vom 28. Dezember 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-12-28, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2009.157](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.157)

FR: TI\_GERICHTE 80.2009.157 du 28 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2009.157 del 28 dicembre 2009

### **Regeste**

Deduzioni: spese per malattia, infortunio e invalidità, cure dentarie, onere della prova, date dei pagamenti

### **Erwägungen**

#### **E. 19**

dicembre 2007, l'Ufficio di tassazione di Lugano Città notificava al contribuente le tassazioni IC/IFD 2003 e 2004. Nella prima, il reddito imponibile era commisurato in fr. 48'200. per l'IC ed in fr. 49'600.– per l'IFD. Nella seconda, il reddito imponibile era stabilito in fr. 48'300.– per l'IC ed in fr. 49'900.– per l'IFD. Rispetto alla dichiarazione, l'autorità fiscale aveva stralciato le deduzioni delle spese per malattia, infortuni e invalidità. C. Il contribuente, rappresentato dalla \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, impugnava le suddette decisioni, con reclamo del 4 gennaio 2008, contestando genericamente la mancata concessione della deduzione delle spese mediche. L'Ufficio di tassazione si rivolgeva alla rappresentante del ricorrente con scritto del 15 gennaio 2008, attribuendogli un termine di 15 giorni per inviargli la “fattura dettagliata del medico dentista con l'indicazione delle posizioni riconosciute dalla cassa malati. Conteggio della cassa malati o dell'istituto assicurativo. Prescrizione del medico e fattura per eventuali prestazioni non riconosciute”, come pure “dettaglio e date dei pagamenti effettuati al medico dentista”. Il 24 febbraio 2008, la rappresentante del reclamante inviava all'autorità fiscale un'attestazione dell'assicuratore malattia, secondo cui una fattura di € 34'335.90 del 26 novembre 2005 non era stata rimborsata, in quanto le spese non erano riconosciute dalla cassa malati ed erano assunte solo da un'assicurazione dentaria. Un'ulteriore richiesta del 3 marzo 2008, con cui l'autorità fiscale aveva chiesto il dettaglio e le date dei pagamenti al dentista, è rimasta senza risposta. Con due decisioni del 29 luglio 2009, notificate personalmente al ricorrente, l'Ufficio di tassazione ha respinto il reclamo, argomentando che “la documentazione allegata all'incarto non consente una diversa valutazione rispetto alla decisione di prima istanza” e rilevando che “il contribuente non ha presentato il dettaglio dei pagamenti per le cure dentarie all'estero, con le date esatte in cui sono stati effettuati i versamenti”, con la conseguenza che non era possibile accertare se si riferissero ai periodi fiscali litigiosi. D. Con raccomandata del

#### **E. 21**

ottobre 2009, RI 1 si è rivolto all'Ufficio di tassazione di Lugano Città, affermando di avere ritirato le decisioni su reclamo il 2 ottobre 2009, al rientro dall'estero, e di essere rimasto stupito per il fatto che non erano state dedotte spese sostenute fra il 2003 ed il 2008 per un “intervento funzionale” ai denti. In seguito ad una lettera del 22 ottobre 2009, con cui l'autorità di tassazione aveva chiesto al contribuente se la sua lettera dovesse essere considerata ricorso contro le decisioni su reclamo e pertanto trasmesso alla Camera di

diritto tributario, l'insorgente dichiarava di non essere d'accordo e di aver ritenuto che la questione contestata fosse stata risolta con il suo rappresentante. Allegava inoltre un elenco di pagamenti effettuati al dentista fra il 2003 e il 2007 ed una dichiarazione del medico in merito al carattere "terapeutico e funzionale" delle sue cure. L'Ufficio di tassazione ha trasmesso alla Camera gli atti il 2 novembre 2009. Il giudice delegato si è rivolto al ricorrente, con scritto del 5 novembre 2009, avvertendolo che il suo ricorso non era stato interposto nel termine di trenta giorni dall'intimazione della decisione contestata e che non risultava che egli avesse invocato un motivo di restituzione del termine. Il ricorrente ha risposto in data 17 novembre 2009, affermando di essere stato assente all'estero dal 27 giugno 2009 al 2 ottobre 2009 e di aver dato ordine di trattenere la posta fino al suo rientro.

Diritto 1. 1.1. La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata. 1.2. Il ricorso è stato inoltrato dal contribuente ben oltre il termine di trenta giorni previsto dalla legge. Infatti, secondo l'art. 227 cpv. 1 LT, il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notifica, davanti alla Camera di diritto tributario (cfr. anche l'art. 140 cpv. 1 LIFD, per l'imposta federale diretta). Tuttavia, il reclamo era stato interposto dalla rappresentante contrattuale del contribuente, alla quale l'autorità di tassazione si era pure rivolta, nel corso della procedura di reclamo, per ottenere documentazione. 1.3. Quando il contribuente è assistito da un rappresentante e il potere di rappresentanza è provato e noto all'autorità fiscale, gli atti devono essere intimati al o anche al rappresentante. Ciò in virtù delle norme sul mandato (cfr. p. es. CDT n. 268 del 7 settembre 1987 in re R.F. SA). L'autorità fiscale è pertanto tenuta a rivolgersi direttamente al rappresentante, fintanto che la revoca del mandato non le venga comunicata (cfr. Mamejan-Fey, in: Yersin/Noël [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 13 ad art. 117 LIFD, p. 1170; Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Basilea/Francoforte 2000, vol. I, tomo 2b, n. 21 ss. ad art. 117 LIFD, pp. 209-211). Se non procede in tal modo, nessun pregiudizio risultante dalla notificazione irregolare può essere posto a carico del contribuente (cfr. DTF 113 Ib 296). In altri termini, se il contribuente ha conferito procura al proprio rappresentante, perché quest'ultimo riceva notificazioni da parte dell'autorità fiscale, in applicazione dei principi sulla rappresentanza, con la notifica al rappresentante si considera avvenuta la notifica al contribuente (Stähli, *Die Rechtsstellung des Steuervertreeters*, Berna/Stoccarda/Vienna 1994, p. 113). 1.4. Ne consegue che l'Ufficio di tassazione, conoscendo il rapporto di rappresentanza, avrebbe dovuto notificare la decisione su reclamo alla rappresentante del contribuente e non solo a quest'ultimo. Sebbene infatti la sua assenza all'estero non sia in sé un motivo di restituzione del termine di reclamo, non trattandosi con ogni verosimiglianza di un'assenza imprevista, la notificazione fatta direttamente al contribuente risulta irregolare, con la conseguenza che il pregiudizio che ne è derivato non può essere messo a suo carico. Per economia di giudizio, si rinuncia ad esigere dall'autorità di tassazione che intraprenda una nuova notificazione della decisione su reclamo alla rappresentante contrattuale del contribuente. La Camera entra infatti nel merito del ricorso di quest'ultimo, come se fosse stato interposto nei termini legali. 2. 2.1. Secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. h LIFD, 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 -33 (LIFD). Analogamente, l'art. 32 cpv. 1 lett. i LT prevede, a sua volta 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 del reddito imponibile, dopo le deduzioni di cui agli articoli 25 a 33 LT. 2.2. 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 LAMal. 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, in vigore fino al periodo fiscale 2004). 2.3. 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). 3. 3.1. Nella fattispecie, l'autorità di tassazione ha respinto il reclamo del contribuente, argomentando che quest'ultimo non avrebbe "presentato il dettaglio dei pagamenti per le cure dentarie all'estero, con le date esatte in cui sono stati effettuati i versamenti", cosa che le avrebbe impedito di accertare in quale periodo fiscale possano essere dedotte le relative spese. 3.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, spetta al contribuente l'onere di provare le spese di malattia, infortunio o invalidità, 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 (cfr. sentenze n. 2C.722/2007 del 14 aprile 2008, consid. 3.2; n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006, consid. 4; n. 2A.272/2006 del 19 maggio 2006, consid. 2.1; n. 2A.209/2005 del 3 novembre 2005, consid. 4.1, in: RtiD I-2006 n. 11t.; n. 2 A.84/2005 del 24 febbraio 2005 consid. 4; inoltre Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 82 ad art. 33 LIFD ). 3.3. In base alla documentazione negli atti prima della decisione impugnata, il contribuente ha

sostenuto spese per cure dentarie in Italia per un ammontare di complessivi € 34'335.90, corrispondenti, secondo il calcolo della cassa malati, che aveva negato il rimborso, a fr. 52'997.45. Il reclamante aveva anche prodotto un estratto conto del medico che lo aveva curato. L'autorità fiscale non ha messo in discussione che si tratti di spese di malattia che potrebbero essere dedotte dal reddito imponibile, ma ha chiesto al contribuente di inviarle "dettagli e date dei pagamenti effettuati al medico dentista". Solo il 30 ottobre 2009, dopo che la decisione su reclamo era già stata notificata al contribuente, quest'ultimo ha trasmesso all'Ufficio di tassazione un "elenco dei pagamenti effettuati allo studio odontoiatrico per prestazioni odontoiatriche" nel periodo dal gennaio 2003 al novembre 2007, elenco allestito e sottoscritto dal dentista stesso. Questi sono dunque gli importi versati nel corso dei periodi fiscali litigiosi: € 11'598.14 nel 2003 ed € 6'386.88 nel 2004. I rimanenti costi sono relativi ai successivi periodi di 2005, 2006 e 2007. Tenuto conto del corso dei cambi indicato dal sito dell'Amministrazione federale delle dogane ([http://www.ezv.admin.ch/zollinfo\\_firmen/abfertigungshilfen/00374/index.html?lang=it](http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/abfertigungshilfen/00374/index.html?lang=it)), gli importi sono i seguenti: fr. 17'841,05 nel 2003 e fr. 9'897,05 nel 2004. 3.4. A questo punto, nulla si oppone alla deduzione delle spese di malattia fatte valere dal ricorrente. Per il periodo fiscale 2003, alle spese per le cure dentarie (fr. 17'841.05) si aggiungono la franchigia e la partecipazione alle altre spese mediche (fr. 534.55), sicché l'importo delle spese di malattia a carico del contribuente raggiunge fr. 18'375.60. Ai fini del calcolo dell'imposta cantonale, la franchigia (5% del reddito netto intermedio) ammonta a fr. 2'414.25 e l'importo deducibile è pertanto pari a fr. 15'961.35. Per l'IFD la franchigia è invece di fr. 2'483.45 e l'importo deducibile di fr. 15'892.15. Per il periodo fiscale 2004, alle spese per le cure dentarie (fr. 9'897.05) si aggiungono la franchigia e la partecipazione alle altre spese mediche (fr. 777.40), sicché l'importo delle spese di malattia a carico del contribuente ammonta a fr. 10'674.45. Per il calcolo dell'IC, la franchigia è pari a fr. 2'416.10 e l'importo deducibile è quindi di fr. 8'258.35. Per l'IFD, la franchigia ammonta a fr. 2'495.75 e l'importo deducibile a fr. 8'178.70. 4. Il ricorso è pertanto parzialmente accolto. Nel determinare le spese e la tassa di giustizia, questa Camera non può fare astrazione dall'art. 231 cpv. 3 LT, per il quale esse sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo oppure ha ostacolato con raggiri l'inchiesta della Camera di diritto tributario. Si è già ricordato che l'Ufficio di tassazione aveva espressamente richiesto al contribuente l'invio del dettaglio dei versamenti chiesti in deduzione, nel corso della procedura di reclamo, senza ottenere risposta. Una collaborazione più sollecita avrebbe quasi certamente permesso di evitare il ricorso alla Camera di diritto tributario. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, le decisioni su reclamo del 29 luglio 2009 sono riformate nel senso che sono ammesse le seguenti deduzioni a titolo di spese di malattia: · per il periodo fiscale 2003: fr. 15'961.35 per l'IC e fr. 15'892.15 per l'IFD; · per il periodo fiscale 2004: fr. 8'258.35 per l'IC e fr. 8'178.70 per l'IFD. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di Lugano. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: II

segretar io :

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