

TI_GERICHTE 80.2020.53 vom 4. März 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-03-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.53

FR: TI_GERICHTE 80.2020.53 du 4 mars 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.53 del 4 marzo 2020

Regeste

! Deduzioni: spese professionali, trasporto, limite di 3'000 per IFD, tetraplegico obbligato a servirsi del veicolo privato, differenza deducibile quale spesa di disabilità

Erwägungen

E. 1

Litigiosa nel caso di specie è la limitazione delle spese di trasporto a fr. 3'000.- introdotta all'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD dal legislatore federale a partire dal periodo fiscale 2016. Il contribuente ritiene che tale limitazione sia discriminatoria rispetto alla sua condizione di disabilità che lo obbliga per necessità ad avvalersi del veicolo privato per potersi recare sul luogo di lavoro. Per sua parte, l'autorità fiscale, ha invece indicato, a sostegno delle decisioni impugnate, di essersi limitata ad applicare i disposti di legge.

E. 2.1

Quando esercita un'attività lucrativa dipendente il contribuente può dedurre, in maniera generale, le spese necessarie al conseguimento del reddito (art. 9 cpv. 1, prima frase LAID; art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD). Ciò include in particolare le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (art. 9 cpv. 1 LAID; art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD). In materia d'imposta federale diretta, fino al 31 dicembre 2015 il vecchio art. 26 cpv. 2 LIFD prevedeva che le spese di trasporto, di cui al vecchio art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, erano stabilite forfettariamente, ma il contribuente poteva giustificare costi più elevati. Con votazione del 9 febbraio 2014, la maggioranza del Popolo e dei Cantoni ha accettato il Decreto federale del 20 giugno 2013 concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria. Basandosi sul mandato costituzionale che figura all'art. 87 a della Costituzione federale (Cost.; RS 101) (finanziamento dell'infrastruttura ferroviaria) contenuto in tale Decreto, l'Assemblea federale ha emanato la Legge federale del 21 giugno 2013 concernente il Fondo per il finanziamento dell'infrastruttura ferroviaria. Questa Legge ha modificato diverse altre leggi fra le quali la LIFD e la LAID. Il nuovo tenore dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD prevede ora che le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro, fino a un importo massimo di fr. 3'000, possono essere dedotte quali spese professionali. Il riveduto art. 9 cpv. 1 LAID dispone d'ora in avanti che le spese necessarie al conseguimento del reddito e le deduzioni generali sono detratte dai proventi imponibili complessivi. Per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo.

E. 2.2

in: RF 64/2009 p. 906; 2C_258/2010 del 23.5.2011 consid. 4.2.; sentenza TF 2C_500/2018 del 8.4.2020, consid. 5.3.). Per quanto concerne le spese di trasporto dei disabili, la Circolare n. 11 dell'AFC si esprime come segue: Le spese di trasporto per recarsi dal

medico, a terapie, a strutture diurne ecc. sono deducibili se sono causate dalla disabilità. In questo contesto sono deducibili le spese per i mezzi pubblici di trasporto o di un servizio per il trasporto dei disabili. Se la loro utilizzazione non è possibile o ragionevole possono essere dedotte le spese di un veicolo a motore privato (indennizzo del chilometraggio). Le spese per gli altri trasporti (in particolare per viaggi del tempo libero) non costituiscono di massima spese per disabilità. La deduzione è ammessa a titolo eccezionale se la persona disabile rende verosimile che se non fosse disabile utilizzerebbe esclusivamente i mezzi di trasporto pubblici. In questo caso sono deducibili i costi supplementari che risultano dall'utilizzazione di un veicolo a motore privato al posto dei mezzi di trasporto pubblici (cfr. Zürcher Steuerpraxis ZStP 2004, 213 seg.). I costi supplementari per gli spostamenti in taxi sono deducibili soltanto se risulta da un certificato medico che l'utilizzazione di un mezzo di trasporto pubblico, di un servizio per disabili o di un veicolo a motore privato non è possibile. I costi per recarsi al posto di lavoro sono deducibili in quanto spese di conseguimento del reddito e non come spese per disabilità (cfr. Zürcher Steuerpraxis ZStP 2004, 214). Sono altresì deducibili le spese di modifica di un (unico) veicolo o di speciali accessori (ad es. rampa per il caricamento della sedia a rotelle) sorte in seguito alla disabilità. (Circolare AFC n. 11, n. 4.3.6).

E. 2.3

Nel suo messaggio del 18 gennaio 2012 concernente l'iniziativa popolare " Per i trasporti pubblici " e il controprogetto diretto, il Consiglio federale ha spiegato che l'uso del verbo "potere" conferisce ai Cantoni la possibilità di decidere in modo autonomo se, e in che misura, adottare una limitazione delle possibilità di deduzione anche per le loro imposte. Il Canton Ticino, diversamente da altri Cantoni che hanno limitato l'importo della deduzione in questione (cfr. Canton Ginevra a fr. 500.-, cfr. sentenza TF 2C_735/2017 del 6.2.2018; Canton Berna a fr. 6'700.-) non ha inteso codificare un importo limite all'art. 25 cpv. 1 lit. a LT (Vorpe , Il Tribunale federale dà luce verde al limite della deduzione per spese di trasporto del Canton Ginevra, in NF 11/2018, p. 498 e segg.).

E. 3.1

Nel caso che qui ci occupa RI 1 ha richiesto in deduzione le spese di trasporto con il veicolo privato indicando nel modulo 4: " Impossibilità di usare i mezzi pubblici a causa di malattia o infermità ". Mentre ha concesso la deduzione, nella misura richiesta dal contribuente, per il calcolo dell'imposta cantonale, l'autorità di tassazione ha per contro limitato a fr. 3'000.- la deduzione ai fini del calcolo dell'imposta federale diretta, facendo riferimento al tenore dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD. Nel ricorso, il contribuente, dopo aver censurato l'incostituzionalità di quest'ultima disposizione, ritiene peraltro che le spese di trasporto litigiose, nella misura in cui superano l'importo di fr. 3'000.-, possano essere dedotte quali spese di disabilità, secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD. Prima di confrontarsi con l'ipotesi di una incostituzionalità dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, è necessario verificare se il diritto in vigore non consenta effettivamente la deduzione dei costi in discussione.

E. 3.2

Secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD, sono dedotte dai proventi le spese per disabilità del contribuente o delle persone disabili ai sensi della legge del 13 dicembre 2002 sui disabili (RS 151.3) al cui sostentamento egli provvede, quando tali spese sono sopportate dal contribuente medesimo. Dalla lettera dell'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD e dalla sua genesi si evince che non possono essere dedotte tutte le spese che sono in correlazione con una

disabilità. Sono deducibili solo quei costi, che sono condizionati da una disabilità, cioè che insorgono in linea di principio e in larga misura come conseguenza diretta della disabilità (sentenza del TF 2C_479/2016 e 2C_480/2016 del 12.1.2017 consid. 3.4).

E. 3.3

Per concretizzare quanto previsto dall'art. 33 cpv. 1 lett. h e lett. h bis LIFD, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha adottato la Circolare n. 11 concernente la deduzione delle spese di malattia e infortunio nonché delle spese per disabilità. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in linea di principio le circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione (DTF 138 II 536 consid. 5.4.3 pag. 543; 136 V 295 consid. 5.7 pag. 308; 133 II 305 consid. 8.1 pag. 315; sentenze 2C_116/2013 e 2C_117/2013 del 2 settembre 2013 consid. 3.7.1). Visto però che esse tendono ad esplicitare l'interpretazione di determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un'applicazione uniforme, ne va tenuto conto nella misura in cui propongono un'interpretazione corretta ed adeguata dei disposti applicabili (sentenze 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.3 in: RDAF 2012 II pag. 72 e 2C_103/2009 del 10 luglio 2009 consid.

E. 3.4

Secondo la citata Circolare n. 11 dell'AFC, le spese di trasporto che un disabile deve sostenere per recarsi al posto di lavoro sono deducibili non quali spese per disabilità bensì quali costi per il conseguimento del reddito, cioè secondo l'art. 26 cpv. 1 LIFD. La Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale ("Steuerrekurskommission") del Canton Berna ha trattato un caso simile a quello sottoposto alla Camera di diritto tributario (RKE 100 18 587/ 200 2018 480) in una sentenza del 17.9.2019. Il contribuente, coniugato, che aveva sofferto di poliomielite da bambino, era paraplegico e si spostava grazie all'ausilio di una sedia a rotelle. Nel 2016, anno sottoposto a giudizio, lavorava come tecnico informatico. Nella dichiarazione fiscale faceva valere spese di trasporto con il veicolo privato per fr. 10'780.-. Pure nel suo caso l'istanza inferiore aveva riconosciuto in deduzione, per l'IFD, unicamente l'importo di fr. 3'000.- a titolo di spese di trasporto e, per l'IC, l'importo di fr. 6'700.- (importo plafonato nel Canton Berna, diversamente dal Canton Ticino). Dinanzi alla Commissione di ricorso i contribuenti hanno chiesto di poter dedurre l'integralità delle spese di trasporto, quali spese di disabilità. Gli insorgenti sostenevano essenzialmente che la necessità di utilizzare il veicolo a motore fosse dovuta alla disabilità: indicavano che chiunque dipenda da un veicolo a motore privato a causa di una disabilità dovrebbe poter rivendicare pienamente i costi sostenuti e comprovati. Il contribuente specificava che l'eventuale rifiuto della deduzione richiesta lo avrebbe penalizzato, a livello fiscale, rispetto a contribuenti di altri cantoni e sarebbe stato inoltre lesivo dell'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD. Richiamava inoltre l'art. 8 cpv. 4 Cost., secondo cui la legge prevede provvedimenti per eliminare svantaggi esistenti nei confronti dei disabili. La Commissione di ricorso ha accolto il ricorso, rilevando sostanzialmente che esiste una base legale per la deduzione delle spese di viaggio legate alla disabilità ed è quella posta all'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD. Secondo i giudici bernesi, non si poteva dedurre dai materiali legislativi relativi all'adozione delle disposizioni del diritto federale e di quello cantonale che il legislatore avesse voluto limitare anche la possibilità di dedurre le spese di trasporto legate a disabilità, quando aveva deciso di introdurre la limitazione della deduzione delle spese di trasporto. Motivo per il quale la Steuerrekurskommission ha deciso che i costi di viaggio tra il domicilio e il luogo di lavoro che superano l'importo massimo stabilito nella deduzione per

le spese di trasporto devono essere riconosciuti come costi legati alla disabilità (BVR 2020 158, p. 170, RKE 100 18 587, consid. 7.4.).

E. 3.5

I giudici cantonali si sono confrontati anche con quanto previsto dalla Circolare n. 11 dell'AFC, laddove stabilisce che i costi di trasporto per recarsi al lavoro sono deducibili in quanto spese di conseguimento del reddito e non come spese di disabilità, facendo esplicito riferimento ad una sentenza cantonale zurighese (ZStP 2004, 214). Secondo la Commissione di ricorso bernese, dopo l'entrata in vigore delle disposizioni legali che hanno limitato la deduzione delle spese di trasporto, la Circolare n. 11 dell'AFC, risalente al 2005, non è più attuale (sentenza RKE 100 18 587, consid. 7.4). La Corte bernese ha pure ammesso che la soluzione adottata privilegia i disabili rispetto a tutte le altre persone, per le quali è impossibile o non è esigibile che effettuino la trasferta dal domicilio al luogo di lavoro con i mezzi pubblici (p. es. perché impiegano molto meno tempo, perché la fermata più vicina .molto distante, perché lavorano a turni), ma ha argomentato che tale trattamento di favore dei disabili a livello fiscale è stata voluta dal legislatore con l'introduzione dell'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD, ritenuto come le numerose spese che i disabili devono sostenere a causa della loro disabilità non sono mai rimborsate completamente e che l'imposizione fiscale diretta e indiretta può essere psicologicamente più pesante per loro che per gli altri contribuenti (Messaggio dell'11.12.2000 relativo all'iniziativa popolare "Parità di diritti per i disabili" e a un disegno di legge federale sull'eliminazione di svantaggi nei confronti dei disabili, in FF 2001 1477, p. 1535). La sentenza in esame ha aggiunto che, oltre alle modifiche apportate alla legislazione fiscale, che possono comportare uno sgravio fiscale per i contribuenti disabili, i vari provvedimenti previsti dalla legge miravano a facilitare la partecipazione dei contribuenti disabili alla vita della società e, di conseguenza, a integrarli maggiormente nel mondo del lavoro. La remunerazione che avrebbero ottenuto esercitando un'attività lucrativa si sarebbe tradotta in un aumento del gettito fiscale, cosa che corrisponde all'obiettivo primario perseguito dal "Finanziamento e ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria, FAIF".

E. 3.6

Anche la Commissione di ricorso in materia fiscale ("Steuerrekurskommission") del Canton Basilea Città, in una sentenza del 18.10.2018 (STRK.2018.28, in BStP 2019 n. 8 = StE 2019 B 27.5 n. 23), in una fattispecie del tutto simile a quella trattata dal Canton Berna e a quello qui attualmente sub judice, ha concluso indicando che le spese di trasporto con il veicolo privato per recarsi al posto di lavoro, per un contribuente costretto sulla sedia carrozzella a seguito di una disabilità dovessero essere considerate, nella misura eccedente l'importo limite fissato all'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, quali spese di disabilità. Anche secondo i giudici basilesi, in seguito alla modifica dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, la Circolare n. 11 dell'AFC non era più attuale su questo punto.

E. 3.7

In senso analogo si è pure orientata l'autorità fiscale di diversi Cantoni. Come rilevato anche dallo stesso ricorrente, nella Circolare cantonale del fisco del Canton Turgovia relativa ai "Behinderungsbedingte Kosten", posteriore all'entrata in vigore del nuovo art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD (<http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/>, sito consultato il 15.9.2020; StP 34 n. 21), in particolare al punto 3.2.8, viene indicato come le spese di viaggio verso il luogo di lavoro, costituiscano costi di conseguimento del reddito e, anche per le persone con

disabilità, siano pertanto limitate dagli importi fissati all'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD e dall'art. 29 cpv. 1 cifra 1 della Legge tributaria (StG) turgoviese. Tuttavia, nel caso in cui una persona disabile è invece in grado di dimostrare che deve necessariamente utilizzare il veicolo privato per recarsi al lavoro, i costi aggiuntivi che ne derivano possono essere dedotti quali costi legati alla disabilità. La necessità deve esclusivamente essere imputabile all'invalidità e non essere correlata ad altri motivi, quali ad esempio il risparmio di tempo. Pure il fisco del Canton San Gallo, nella Circolare intitolata "Behinderungsbedingte Kosten", aggiornata nel 2017 (consultabile al sito internet https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-29-52-stg/046_2.pdf.ocFile/046_2.pdf, visualizzato il 15.9.2020), al punto 3.7., in relazione ai costi di trasporto per recarsi sul posto di lavoro, esprime i medesimi concetti di quella del Canton Turgovia. Anche in questo Cantone, se vi sono costi che sorpassano il limite fissato dalla legge per la deduzione delle spese di trasporto e che risultano essere in nesso di causalità con la disabilità possono essere dedotti come costi di disabilità. Anche le Circolari in materia di "Krankheits- und Unfallkosten/behinderungsbedingte Kosten" di altri Cantoni, quali ad esempio quelle di Basilea Città, Obvaldo e Lucerna, modificate a seguito del nuovo art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, riportano le medesime indicazioni.

E. 3.8

Nel caso concreto la condizione di disabilità del ricorrente (peraltro da lui compiutamente documentata con gli allegati al ricorso) è manifesta ed è indubbio che l'utilizzo del veicolo privato sia necessario, non essendo assolutamente ipotizzabile l'uso del mezzo pubblico che implicherebbe, per RI 1, il cambio di tre mezzi di trasporto (bus, treno, bus) con l'aggiunta di tratte a piedi. La Camera di diritto tributario, ritiene, analogamente alle Commissioni di ricorso dei Cantoni Berna e Basilea Città, che i costi di trasporto per recarsi al lavoro, che superano il limite fissato all'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, debbano essere dedotti come spese di disabilità giusta l'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD. È innegabile infatti che si tratti di spese che sono conseguenza diretta della disabilità. La soluzione descritta non è neppure in contrasto con la Circolare n. 11 dell'AFC. Come pertinentemente rilevato dalle sentenze delle commissioni di ricorso fiscali dei Cantoni Basilea Città e Berna, come anche dalle Circolari indicati, la circolare si appalesa infatti non più attuale a seguito della modifica legislativa dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD. Le amministrazioni fiscali dei Cantoni Turgovia, San Gallo, Basilea Città, Obvaldo, Berna e Lucerna hanno infatti già provveduto a modificare le loro Circolari.

E. 3.9

Visto quanto sopra, le spese di trasporto per recarsi al luogo di lavoro, nella misura in cui eccedono per l'IFD l'importo di fr. 3'000.-, vengono riconosciute quali costi di disabilità ai sensi dell'art. 33 cpv. 1 lit. h bis LIFD. Viene pertanto ammessa, a questo titolo, una deduzione pari a fr. 9'408.- per entrambi i periodi fiscali oggetto di impugnativa.

E. 4.1

Per l'art. 190 Cost. le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto. Questa disposizione vieta di rifiutarsi di applicare le leggi federali, mediante un controllo astratto o un controllo concreto, ma non di verificarne la costituzionalità. Un esame pregiudiziale di conformità alla Costituzione di una legge federale può pertanto essere giustificato. Se viene constatata una violazione della Costituzione, la legge deve comunque essere applicata e il

Tribunale federale può solo invitare il legislatore a modificare la disposizione in causa. Non vi è certamente ragione di procedere in ogni caso ad una verifica della conformità delle leggi federali con il diritto superiore. Una simile verifica dipende dalle circostanze del caso concreto (cfr. p. es. DTF 136 I 49 consid. 3.1).

E. 4.2

Visto l'accoglimento dei ricorsi per i motivi menzionati in precedenza questa Camera non ritiene di doversi esprimere sull'incostituzionalità dell'art. 26 LIFD.

E. 5

I ricorsi sono accolti. Le decisioni su reclamo IFD 2017 e 2018 sono riformate nel senso di ammettere una deduzione supplementare di fr. 9'408.- a titolo di spese di disabilità giusta l'art. 33 cpv. 1 lett. h bis LIFD. Non si prelevano tasse di giustizia e spese. Al ricorrente, patrocinato, vengono assegnate adeguate ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. I ricorsi sono accolti . § Di conseguenza, le decisioni su reclamo IFD 2017 e 2018 sono riformate nel senso di ammettere una deduzione supplementare di fr. 9'408.- a titolo di spese per disabilità. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Al contribuente, patrocinato, viene riconosciuto l'importo di fr. 600.- a titolo di ripetibili. 4. Co Copia per conoscenza: -
municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: La segretari a :

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