

È discriminatorio il limite delle spese di trasporto per coloro che sopportano costi effettivi supplementari a causa di disabilità?

I contribuenti disabili possono dedurre le spese di trasporto per recarsi al posto di lavoro che superano l'importo massimo previsto dall'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD in base all'art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD



Sabrina Piemontesi Gianola

Avvocato

Vicecancelliera presso la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino

Sentenza CDT n. 80.2020.53/75 del 5 ottobre 2020.

Con l'introduzione del nuovo testo legale dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, in vigore dal 1° gennaio 2016, che ha imposto un tetto massimo alla deducibilità delle spese di trasporto per recarsi al lavoro di fr. 3'000, alcuni contribuenti affetti da disabilità sono stati confrontati alla mancata deducibilità dell'intero importo dei costi da loro sopportati, negato dalle amministrazioni fiscali di vari Cantoni. Di fatto la Circolare AFC n. 11 "Deduzione delle spese di malattia e infortunio nonché delle spese per disabilità", risalente al 31 agosto 2005, prevede ancora al punto 4.3.6. che i costi per recarsi al posto di lavoro sono deducibili in quanto spese di conseguimento del reddito e non come spese per disabilità. Nel seguente contributo viene esaminata la decisione adottata dalla Camera di diritto tributario, e prima di lei da altri tribunali svizzeri, per ritenere che ad oggi la citata Circolare AFC non si rivela più attuale su questo punto e che è corretto poter dedurre le spese di trasporto per recarsi al lavoro per persone disabili che superano l'importo massimo previsto dalla legge, sulla base dell'art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD.

I. La fattispecie

Il contribuente Z., di professione ingegnere è rimasto vittima di un infortunio, riportando un politrauma. A causa del sinistro occorsogli è portatore di una tetraplegia ed è al beneficio di una rendita d'invalidità del 50%. Per il rimanente 50% esercita un'attività dipendente. Nelle dichiarazioni fiscali per gli anni 2017 e 2018 chiedeva in deduzione l'importo di fr. 12'408 a titolo di spese di trasporto con il veicolo privato per recarsi sul posto di lavoro, contrassegnando al Modulo 4, le due seguenti caselle: "Notevole distanza dalla più vicina fermata del mezzo pubblico o orari di lavoro sfavorevoli" e anche "Impossibilità di usare i mezzi pubblici a causa di malattia o infermità".

II. La decisione dell'Ufficio di tassazione e il reclamo del contribuente

Nella decisione di tassazione relativa all'imposta cantonale veniva integralmente riconosciuto l'importo richiesto in deduzione a titolo di spese di trasporto. Per quanto concerneva invece l'imposta federale diretta, veniva dedotto unicamente l'importo di fr. 3'000 con la seguente motivazione: "Deduzioni accordate in applicazione dei disposti LIFD".

Contro la decisione veniva presentato reclamo censurando, per quanto concerneva l'imposta federale diretta, la limitazione all'importo di fr. 3'000 per le spese di trasporto. In particolare s'indicava che la limitazione era di natura discriminatoria rispetto alla situazione di disabilità del ricorrente e risultava pertanto essere contraria alla Costituzione federale (Cost.; RS 101), nonché alla Legge federale sull'eliminazione di svantaggi nei confronti dei disabili (LDis; RS 151.3).

Il patrocinatore del contribuente argomentava altresì che la condizione di disabilità del suo assistito di fatto gli impediva di poter far capo ai trasporti pubblici "[...] peraltro poco accessibili, poco pratici, con orari dilatati, imponendogli l'utilizzo del veicolo privato adattato alle sue esigenze personali".

Il reclamo contro la decisione ai fini dell'imposta federale diretta veniva tuttavia respinto e confermata la deduzione di soli fr. 3'000 a titolo di spese di trasporto. L'autorità fiscale,

I. La fattispecie.....	240
II. La decisione dell'Ufficio di tassazione e il reclamo del contribuente.....	240
III. Il ricorso alla CDT	241
IV. La decisione della CDT	241
A. La modifica dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD e l'introduzione del tetto massimo di spesa.....	241
B. La deducibilità dei costi di trasporto che superano i fr. 3'000 in base all'art. 33 cpv. 1 lett. h ^{bis} LIFD	242
C. La sentenza della "Steuerrekurskommission" del Canton Berna del 17 settembre 2019	242
D. L'applicabilità della Circolare AFC n. 11 del 31 agosto 2005	243
V. Conclusioni.....	243

a sostegno della sua tesi giuridica indicava che “[...] a seguito della votazione popolare del 9 febbraio 2014 con la quale il Popolo svizzero ha accolto il progetto sul finanziamento e l’ampliamento dell’infrastruttura ferroviaria, dal 1° gennaio 2016 è entrata in vigore una modifica alla Legge federale sull’imposta federale diretta (art. 26 cpv. 1 lett. a e cpv. 2) che prevede una limitazione nella deduzione delle spese di trasporto ad un massimo annuo di fr. 3’000 per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro”.

III. Il ricorso alla CDT

Con ricorso alla Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello del Canton Ticino (CDT) il signor Z. ha contestato il mancato riconoscimento dell’integralità delle spese di trasporto legate all’utilizzo del veicolo privato anche per quanto attiene all’imposta federale diretta. Il mancato riconoscimento, anche per l’imposta federale diretta, della totalità delle spese di trasporto per spostarsi dal domicilio al luogo di lavoro e viceversa sarebbe stato discriminatorio, posta la sua assodata situazione di disabilità.

Con l’autovettura, il tragitto casa-lavoro aveva una durata di circa 50 minuti per una percorrenza di 46 km a tratta. L’insorgente spiegava poi che le azioni più semplici, quali quelle di salire e scendere dall’auto risultavano impegnative e richiedevano del tempo ulteriore. Se la medesima tratta fosse percorsa con i mezzi pubblici, il tempo di percorrenza sarebbe notevolmente maggiore, e meglio di 1 ora e 52 minuti per tratta, implicando almeno tre cambi di mezzo (autopostale, treno, autopostale). Considerata l’inabilità del ricorrente, il tragitto casa-lavoro con i mezzi pubblici sarebbe di almeno 4 ore e 20 minuti al giorno. In queste circostanze appariva, secondo la tesi del contribuente, chiaro e manifesto come l’impiego dell’autovettura non rappresentava una scelta, ma una necessità.

Il contribuente sosteneva di non avere delle alternative e di doversi pertanto assumere integralmente i costi legati allo spostamento casa-lavoro. Secondo il ricorrente, l’attuale tenore dell’art. 26 della Legge federale sull’imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e la rigida applicazione che ne viene fatta conducono ad un risultato profondamente contrario al diritto così come all’attuale politica legislativa legata alle questioni dei disabili.

Il ricorrente lamentava altresì la violazione del principio dell’imposizione secondo la sua capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) come pure “del principio e diritto costituzionale del divieto della discriminazione”.

La limitazione delle spese di trasporto sarebbe inoltre contraria pure alla LDis, che ha quale scopo quello di ridurre, eliminare o limitare le disparità nei riguardi di persone affette da disabilità.

Il legislatore federale, nel codificare il testo del nuovo art. 26 LIFD non avrebbe considerato gli impatti negativi e la portata incostituzionale sulle persone disabili.

Il ricorrente specificava di essere consapevole che in applicazione dell’art. 190 Cost. i tribunali sono tenuti ad applicare il diritto federale. Secondo il contribuente: “[...] a fronte della crassa ingiustizia insita nel limite massimo delle spese di trasporto massime deducibili, si impone – ciò che per costante giurisprudenza risulta compatibile al limite posto dall’art. 190 Cost – un’interpretazione conforme della LIFD, in particolare dell’art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD, alla Costituzione federale e alla CEDU”.

Il ricorrente riteneva che, in applicazione dell’art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD, le spese di trasporto che superavano il limite di fr. 3’000 dovessero essere qualificate spese per disabilità.

IV. La decisione della CDT

A. La modifica dell’art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD e l’introduzione del tetto massimo di spesa

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 della Legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]; 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. 87a Cost. (finanziamento dell’infrastruttura ferroviaria) contenuto in tale Decreto, l’Assemblea federale ha emanato la Legge federale concernente il Fondo per il finanziamento dell’infrastruttura ferroviaria (LFIF; RS 742.140). 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.

Nel Messaggio concernente l’iniziativa popolare “Per i trasporti pubblici” e il controprogetto diretto^[1] venivano spiegati i motivi alla base dell’introduzione della fissazione di un limite massimo

[1] Decreto federale concernente il finanziamento e l’ampliamento dell’infrastruttura ferroviaria (FAIF), in: FF 2012 1283.

per la deduzione delle spese di trasporto a fr. 3'000. In particolare l'aumento del gettito dell'imposta federale diretta sarebbe servito, in parte a favore del finanziamento dell'infrastruttura ferroviaria. Il Consiglio federale proponeva di limitare le spese di trasporto unicamente nell'ambito dell'imposta federale diretta e per i lavoratori dipendenti. Nessuna modifica era, invece, prevista per le disposizioni cantonali in materia. I Cantoni venivano tuttavia lasciati liberi di fissare un limite superiore per la deduzione delle spese di trasporto ai fini dell'imposta cantonale sul reddito. Il Canton Ticino, diversamente da altri Cantoni che hanno limitato l'importo della deduzione in questione[2] non ha inteso codificare un importo limite all'art. 25 cpv. 1 lett. a della Legge tributaria (LT; RL 640.100)[3].

B. La deducibilità dei costi di trasporto che superano i fr. 3'000 in base all'art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD

Prima di confrontarsi con l'ipotesi di un'incostituzionalità dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, la CDT ha ritenuto necessario verificare se il diritto in vigore non consentisse effettivamente la deduzione dei costi in discussione. Per far ciò ha analizzato la portata dell'art. 33 cpv. 1 lett. h^{bis} LIFD, secondo il quale sono dedotte dai proventi le spese per disabilità del contribuente o delle persone disabili ai sensi della LDis 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[4].

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 amministratori né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione[5]. 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[6].

Secondo la Circolare AFC n. 11, 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.

C. La sentenza della "Steuerrekurskommission" del Canton Berna del 17 settembre 2019

La Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale ("Steuerrekurskommission") del Canton Berna ha trattato un caso simile a quello sottoposto alla CDT in una sentenza del 17 settembre 2019[7].

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'imposta federale diretta, unicamente l'importo di fr. 3'000 a titolo di spese di trasporto e, per l'imposta cantonale, l'importo di fr. 6'700 (importo plafonato nel Canton Berna, diversamente dal Canton Ticino).

Dinanzi alla Commissione di ricorso i contribuenti avevano 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[8].

[2] Cfr. Canton Ginevra a fr. 500, cfr. Sentenza TF n. 2C_735/2017 del 6 febbraio 2018; Canton Berna a fr. 6'700.

[3] SAMUELE VORPE, Il Tribunale federale dà luce verde al limite della deduzione per spese di trasporto del Canton Ginevra, in: NF n. 11/2018, p. 498 ss.

[4] Sentenza del TF n. 2C_479/2016 e n. 2C_480/2016 del 12.1.2017 consid. 3.4.

[5] DTF 138 II 536 consid. 5.4.3; DTF 136 V 295 consid. 5.7; DTF 133 II 305 consid. 8.1; Sentenze TF n. 2C_116/2013 e n. 2C_117/2013 del 2 settembre 2013 consid. 3.7.1.

[6] Sentenza n. 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.3, in: RDAF 2012 II, p. 72; Sentenza TF n. 2C_103/2009 del 10 luglio 2009 consid. 2.2 in: RF n. 64/2009, p. 906; Sentenze TF n. 2C_258/2010 del 23 maggio 2011 consid. 4.2; n. 2C_500/2018 dell'8 aprile 2020, consid. 5.3.

[7] Sentenza RKE 100 2018 587 e Sentenza RKE 200 2018 480.

[8] BVR 2020 158, p. 170, RKE 100 18 587, consid. 7.4.

D. L'applicabilità della Circolare AFC n. 11 del 31 agosto 2005

I giudici bernesi si sono confrontati anche con quanto previsto dalla Circolare AFC n. 11, 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^[9]. 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 AFC n. 11, risalente al 2005, non è più attuale^[10]. 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 (ad es. perché impiegano molto meno tempo, perché la fermata più vicina è molto distante, perché lavorano a turni), ma ha argomentato che tale trattamento di favore dei disabili a livello fiscale è stato voluto 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^[11].

Anche la Commissione di ricorso in materia fiscale ("Steuerrekurskommission") del Canton Basilea Città, in una sentenza del 18 ottobre 2018^[12] in una fattispecie del tutto simile a quella trattata dal Canton Berna 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 AFC n. 11 non era più attuale su questo punto. In senso analogo si è pure orientata l'autorità fiscale di diversi Cantoni^[13].

V. Conclusioni

Nel caso concreto la CDT ha concluso che la condizione di disabilità del ricorrente (peraltro da lui compiutamente documentata con gli allegati al ricorso) era manifesta ed era indubbio che l'utilizzo del veicolo privato fosse necessario, non essendo assolutamente ipotizzabile l'uso del mezzo pubblico che avrebbe implicato, per Z., il cambio di tre mezzi di trasporto (bus, treno, bus) con l'aggiunta di tratte a piedi.

La CDT ha pertanto ritenuto, analogamente alle Commissioni

di ricorso dei Cantoni Berna e Basilea Città, che i costi di trasporto per recarsi al lavoro, che superavano il limite fissato all'art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD, dovessero essere dedotti come spese di disabilità giusta l'art. 33 cpv. 1 lett. *h*^{bis} LIFD. Era innegabile, infatti, che si trattava di spese che erano conseguenza diretta della disabilità.

La soluzione descritta non è neppure in contrasto con la Circolare AFC n. 11. Come pertinentemente rilevato dalle sentenze delle commissioni di ricorso fiscali dei Cantoni Basilea Città e Berna, come anche dalle circolari indicate, 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.

La CDT ha inoltre ritenuto di non doversi esprimere in relazione all'incostituzionalità dell'art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD, posto come il ricorso fosse stato accolto, ammettendo l'applicabilità dell'art. 33 cpv. 1 lett. *h*^{bis} LIFD.

[9] ZStP 2004, 214.

[10] Sentenza RKE 100 18 587, consid. 7.4.

[11] Messaggio dell'11 dicembre 2000 relativo all'iniziativa popolare "Parità di diritti per i disabili" e al disegno di Legge federale sull'eliminazione di svantaggi nei confronti dei disabili, in: FF 2001 1477, p. 1535.

[12] STRK 2018.28, in: BStP 2019 n. 8 = StE 2019 B 27.5 n. 23.

[13] Il Canton Turgovia (cfr. <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch> [consultato il 15.04.2021], StP 34 n. 21); il Canton San Gallo (https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-29-52-stg/046_2.pdf.ocFile/046_2.pdf [consultato il 15.04.2021]), il Canton Lucerna e il Canton Obvaldo.