

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

PAOLO DI MARZIO Presidente

ALBERTO CRIVELLI Consigliere

RICCARDO ROSETTI Consigliere rel.

ANGARANO ROSANNA Consigliere

TARTAGLIONE GIULIANO Consigliere

ONERI DEDUCIBILI - COMPENSI PER ASSISTENZA SPECIFICA - DISABILE GRAVE - ART. 10 T.U.I.R. *PRINCIPIO DI DIRITTO.
--

r.g. 5584/2017

UD.14/11/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5584/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata *ex lege* in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

██████████ rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████
██████████ in virtù di procura speciale in calce al controricorso ed elettivamente domiciliato presso lo studio del difensore in Roma, ██████████

- controricorrente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. del PIEMONTE n. 1048/22/2016 depositata in data 08/08/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14 novembre 2024 dal consigliere Riccardo Rosetti;

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a ██████████ una comunicazione preventiva con la quale l'Ufficio preannunciava la rettifica ai sensi dell'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 dei dati indicati nel quadro RP della dichiarazione modello unico persone fisiche 2010 con riduzione degli oneri deducibili da euro 36.011,00 ad euro 4.755,00. L'Ufficio, in proposito, riteneva indeducibili le spese



sostenute dal contribuente per la cura personale prestata da due collaboratrici domestiche alla moglie, invalida al 100% in ragione di un grave incidente stradale che l'aveva resa priva dell'utilizzo dei quattro arti.

2. [REDACTED] impugnava la comunicazione innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino ritenendo deducibili le spese di assistenza in questione. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio eccependo in via preliminare l'inammissibilità del ricorso e ribadendo, nel merito, la legittimità della condotta impositiva e affermando che alle spese per prestazioni assistenziali fornite da personale non in possesso di specifica qualifica professionale si applicherebbe l'art. 15, comma 1, lett. c), d.P.R. 917/1986 (t.u.i.r.) piuttosto che l'art. 10, comma 1, lett. b), del medesimo t.u.i.r.. La Commissione tributaria provinciale di Torino, con la sentenza n. 169/14/13, dichiarava inammissibile il ricorso ritenendo non impugnabile la comunicazione bonaria.

3. L'Agenzia delle Entrate emetteva, allora, cartella esattoriale ai sensi dell'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 per il recupero delle spese ritenute indeducibili.

4. [REDACTED] impugnava la cartella esattoriale innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino riaffermando l'integrale deducibilità delle spese ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r.. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio contestando l'impugnazione della cartella esattoriale e chiedendone l'integrale rigetto. Con la sentenza n. 401/03/15 depositata il 16/3/2015 la Commissione tributaria provinciale di Torino accoglieva il ricorso e annullava la cartella esattoriale.

5. [REDACTED] e l'Agenzia delle Entrate impugnavano le decisioni di primo grado che li avevano visti, rispettivamente, soccombenti. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, riuniti i ricorsi, con la sentenza n. 1048/22/2016 depositata l'8/8/2016 accoglieva l'appello del contribuente, dichiarando



l'autonoma impugnabilità dell'avviso bonario, e rigettava l'appello dell'Agenzia delle Entrate confermando l'annullamento della cartella.

6. Avverso detta pronuncia propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate con un unico strumento di impugnazione. [REDACTED] si è costituito con controricorso e, di seguito, ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c..

7. Il ricorso è stato trattato dal Collegio nella camera di consiglio del 14/11/2024.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, lett. b) e dell'art. 15, comma 1, lett. c), t.u.i.r. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.. Secondo l'Ufficio ricorrente la Commissione tributaria regionale avrebbe errato nel ritenere applicabile alla fattispecie l'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r. con il relativo regime di deducibilità delle spese prestate per assistenza specifica, piuttosto che l'art. 15, comma 1, lett. c), t.u.i.r. con il relativo regime di detraibilità delle spese sanitarie non specifiche e cioè non specialistiche perché sostenute per l'opera di personale non specializzato. La sentenza impugnata avrebbe errato nel ritenere che la fattispecie potesse essere riportata all'ipotesi di cui all'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r. benchè le spese in questione fossero state sostenute per prestazioni di assistenza non specialistiche; la pronuncia impugnata avrebbe, altresì, errato nel considerare che il termine assistenza specifica utilizzato dalla norma riguardasse le specifiche esigenze della persona invalida piuttosto che la natura necessariamente specializzata del personale utilizzato. Secondo l'Ufficio ricorrente le spese come quelle sostenute dal controricorrente per l'assistenza della coniuge, disabile al 100% con handicap grave e perdita di funzionalità di tutti e quattro gli arti a seguito di un incidente stradale, sarebbero



semmai da ascrivere all'art. 15, comma 1, lettera i-septies) che prevede la detraibilità delle spese, per un importo non superiore a 2.100 euro, sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, ove il reddito complessivo non superi la somma di 40.000,00 euro annui. L'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r. sarebbe applicabile esclusivamente alle spese sostenute per assistenza specifica prestata ai soggetti afflitti da grave e permanente invalidità o menomazione e cioè per assistenza infermieristica, riabilitativa e comunque prestata da personale in possesso di specialistiche abilitazioni professionali.

2. Il ricorso è infondato. La tesi dell'Ufficio ricorrente non è, ad avviso del Collegio, supportata dal tenore delle disposizioni in questione.

2.1. L'art. 10, comma 1, lett. b) t.u.i.r. prevede che si deducono dal reddito complessivo – tra gli altri - i seguenti oneri sostenuti dal contribuente: «b) le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 [...]».

2.2. L'art. 15, comma 1, lett. c), t.u.i.r. prevede che dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 22 per cento – tra gli altri – dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo: «c) Le spese sanitarie, per la parte che eccede lire 250 mila. Dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'articolo 10, comma 1, lettera b), e dalle spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere, nonché dalle spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali, inseriti nella sezione A1 del Registro nazionale di cui all'articolo 7 del decreto del Ministro



della sanità 8 giugno 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 154 del 5 luglio 2001, con l'esclusione di quelli destinati ai lattanti [..]». L'art. 15, comma 1, lettera i-septies), t.u.i.r. prevede la detraibilità delle spese, per un importo non superiore a 2.100 euro, sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, se il reddito complessivo non supera 40.000,00 euro.

2.3. Orbene, contrariamente a quanto sostenuto dalla Agenzia delle Entrate, la dizione «assistenza specifica» non vale a distinguere l'ambito di applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. b), da quello dell'art. 15, comma 1, lett. c), t.u.i.r.; la dizione si ripete, infatti, identica in entrambe le disposizioni e non indica una spesa relativa ad assistenza specializzata perché prestata da personale infermieristico o in possesso di specifica qualifica professionale ma indica una assistenza specificamente diretta alla tutela della persona bisognosa. La distinzione tra le due norme deriva dal destinatario dell'assistenza piuttosto che dalla natura della assistenza: nel caso dell'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r. destinatario dell'assistenza è un soggetto afflitto da grave e permanente invalidità o menomazione tale da avere già determinato il riconoscimento di handicap grave secondo la definizione dettata dall'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 e per questa ragione la disposizione prevede il più ampio e favorevole regime della integrale deducibilità; nel caso dell'art. 15, comma 1, t.u.i.r. lettere c) e i-septies) l'assistenza specifica è destinata a soggetti diversi, eventualmente anche afflitti da non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, ma non disabili gravi ai sensi dell'art. 3 della legge 05/02/1992, n. 104.

2.4. Che le spese previste dall'art. 15, comma 1, lett. c), t.u.i.r. non siano di natura differente (perché relative ad assistenza generica) rispetto a quelle previste dall'art. 10, comma 1, lett. b),



(perché relative ad assistenza specialistica), ma che distinguono i divergenti regimi giuridici in ragione del diverso destinatario del medesimo tipo di assistenza si trae anche dalla espressione che utilizza l'art. 15, comma 1, lett. c) quando afferma al secondo periodo «dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'articolo 10, comma 1, lettera b)» così lasciando intendere che si tratta sempre della medesima assistenza, specifica in entrambi i casi, ma questa volta diretta a soggetti diversi da quelli previsti quali destinatari dall'art. 10, comma 1, lettera b) e cioè a soggetti colpiti da grave e permanente invalidità o menomazione rilevanti ai sensi dell'articolo 3 della legge 05/02/1992, n. 104.

2.5. Deve, allora, affermarsi il seguente principio di diritto: «le spese deducibili ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b), t.u.i.r. perché sostenute dal contribuente per l'assistenza specifica di persona afflitta da grave e permanente invalidità o menomazione, rilevante ai sensi dell'articolo 3 della legge 05/02/1992, n. 104, sono le spese necessarie all'assistenza di detto beneficiario perché specificamente dirette a tal fine, senza che a delimitare la deducibilità e il regime di favore previsto dalla norma sia la natura specialistica della assistenza ovvero la particolare qualificazione professionale del soggetto che presta l'assistenza».

3. In applicazione del principio di diritto affermato, il ricorso deve considerarsi infondato e va rigettato.

4. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

4.1. Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perché il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24/12/2012, n. 228, un ulteriore



importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1-*bis* del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna l'Ufficio ricorrente a rifondere alla parte controricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.400,00 (cinquemilaquattrocento) a titolo di compenso, oltre ad euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario spese generali nella misura del 15% e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, del 14 novembre 2024.

Il Presidente
(Paolo Di Marzio)

