

# SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

**Doc. LII-bis  
n. 65**

## RELAZIONE

SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E  
CONTRIBUENTE NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE

(Anno 2005)

*(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato  
dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289)*

**Presentata dal Garante del contribuente  
per la regione Veneto**

—————  
**Comunicata alla Presidenza il 13 marzo 2006**  
—————



**RELAZIONE ANNUALE PER IL 2005 DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA REGIONE VENETO PREVISTA DALL'ART. 94, c. 8, DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2002, N. 289, COMPENSIVA DELLA RELAZIONE SEMESTRALE PER IL SECONDO SEMESTRE DEL 2005 PREVISTA DALL'ART. 13, c. 12, DELLA LEGGE 27 LUGLIO, 2000 N. 212.**

Al ministro dell'economia e delle finanze  
Al direttore regionale delle entrate  
Al direttore compartimentale del territorio  
Al direttore compartimentale delle dogane  
Al comandante regionale della guardia di finanza  
Alla presidenza del consiglio dei ministri  
Al senato della repubblica segreteria generale  
Alla camera dei deputati segreteria generale.

Considerando che la relazione annuale prevista dall'art. 94, c. 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ha gli stessi fini informativi e, se del caso, propositivi della relazione semestrale prevista dall'art. 13, co. 12, della legge 27 luglio 2000, n. 212, questo ufficio del Garante ritiene di poter unificare la relazione del secondo semestre con quella annuale.

#### Generalità

Nel corso del primo semestre del 2005 sono pervenute 73 nuove segnalazioni e istanze. Nel corso del secondo semestre ne sono pervenute 57. Complessivamente dunque nel 2005 le segnalazioni e istanze pervenute al garante sono state 130.

Di queste, 33 sono state archiviate perché indirizzate al Garante solo per conoscenza o perché estranee alla sua competenza trattandosi di tributi locali (la incompetenza del Garante in tema di tributi locali, cui il Garante per il Veneto si è attenuto sin dalla sua istituzione, è stata confermata dal T.A.R. per la Puglia. Bari, con la sentenza del 25 novembre 2004, n. 5477) o perché trattandosi di quesiti sulla interpretazione di norme o sulle procedure da seguire i contribuenti sono stati invitati a rivolgersi agli uffici competenti.

Delle altre, 43 sono sollecitazioni di rimborsi (con una sensibile riduzione rispetto al 2004), 33 sono istanze di autotutela (più che nel 2004). Quanto alle prime l'ufficio si è regolato così come riferito nelle precedenti relazioni. Quanto alle seconde si è regolato in conformità a quanto si preciserà qui di seguito ribadendo quanto si è riferito nella relazione relativa al primo semestre del 2005. A questa si rimanda anche per quanto concerne le procedure seguite in generale.

Nel corso del secondo semestre del 2005 l'ufficio ha tenuto otto riunioni collegiali. Cinque di queste si sono tenute con la presenza di soli due membri del

collegio essendo impedito il terzo per malattia. Si è applicato pertanto l'art. 7, primo comma, del regolamento interno, che consente di operare anche in mancanza del *plenum*.

La situazione logistica dell'ufficio, di recente trasferito nella stessa sede dell'agenzia di Venezia 1, è soddisfacente. I rapporti con la Direzione regionale delle entrate sono ottimi, come s'è riferito nella relazione del primo semestre; alla quale si rinvia per quanto attiene a questioni di massima che a giudizio del Garante meritavano di essere segnalate. Ad esse si aggiungono le seguenti.

#### In tema di autoannullamento di atti in via di autotutela

In un caso in cui il contribuente non aveva adempiuto ad obblighi tributari perché vittima di appropriazione indebita da parte del professionista incaricato dei pagamenti e aveva chiesto al Garante di chiedere l'annullamento d'ufficio delle cartelle di pagamento, il collegio ha osservato quanto segue.

““In questa situazione ci si deve attenere al parere del Consiglio di Stato n. 2759 del 4 maggio 2004 secondo il quale se si ritenesse annullabile in via di autotutela, al di là di ogni termine di decadenza, qualsiasi atto di accertamento o di riscossione in qualche modo viziato, l'istituto dell'autotutela amministrativa in materia tributaria andrebbe a sovrapporsi alla funzione giurisdizionale salvaguardando oltre misura un comportamento inerte del contribuente con l'effetto di vanificare l'intero sistema dei rapporti tra contribuente e fisco con nocimento dell'esigenza di certezza e stabilità dell'imposizione tributaria; considerazioni, queste, che inducono a disattendere il criterio di condotta, del resto non compatibile coi dati normativi, suggerito dalla circolare ministeriale (dell'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente) n. 198/S del 5 agosto 1998, secondo la quale “l'ufficio procede all'annullamento anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per l'avvenuto decorso dei termini per ricorrere”. Tuttavia non può escludersi che particolari circostanze o serie ragioni di equità attribuiscono all'ufficio il potere discrezionale di non avvalersi della intervenuta definitività dell'atto o addirittura del giudicato favorevole all'amministrazione, nonostante che in linea di massima l'amministrazione non abbia il dovere di annullare d'ufficio gli atti di imposizione che il contribuente abbia omissis di impugnare. D'altro lato il collegio ribadisce il principio affermato in precedenti occasioni e cioè che il Garante “attiva le procedure di autotutela” a norma dell'art. 13, comma 6, dello statuto dei diritti del contribuente quando (a parte le ipotesi di questioni di massima che meritino particolare attenzione) ritenga di doversi sostituire al contribuente che non possa, per incapacità o per difetto di informazione o di assistenza, proporre l'istanza di annullamento in autotutela di atti di accertamento o di riscossione illegittimi, ma non ha ragione di intervenire in un procedimento promosso dal contribuente per ottenere l'autoannullamento di atti siffatti o per chiedere la revisione dei provvedimenti di diniego, a meno

che l'ufficio ometta di provvedere tempestivamente sulla domanda o provveda trascurando però di prendere in considerazione argomenti decisivi. Nel caso, il contribuente ha promosso personalmente il procedimento di autotutela e l'ufficio ha provveduto al riguardo, come risulta dalle note del 19 aprile e del 23 settembre 2005. Non può condividersi, pertanto, l'assunto del contribuente che l'ufficio si sia comportato in modo irragionevole o scorretto. Il fatto però che il contribuente sia stato vittima di appropriazioni indebite da parte del professionista al quale aveva fornito il denaro per assolvere alle obbligazioni tributarie e che tale vicenda sia emersa dopo la scadenza del termine per l'impugnazione prospetta uno di quei casi che debbono indurre l'ufficio, se del caso, a provvedere in autotutela revocando eventualmente le sanzioni a norma dell'art. 6, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.""

In un altro caso, in cui il contribuente discuteva delle conseguenze della dichiarazione inesatta ma non mendace del valore di un immobile e sosteneva che al pagamento della maggiore imposta è tenuto il cedente e non l'acquirente, il collegio ha ritenuto di non intervenire osservando quanto segue.

"Il Garante attiva le procedure di autotutela a norma dell'art. 13, comma 6, dello statuto dei diritti del contribuente quando ritenga di dover sostituirsi al contribuente che non possa, per incapacità o per difetto di informazione o di assistenza, proporre l'istanza di annullamento in autotutela di atti di accertamento o di riscossione illegittimi, ma non ha ragione di intervenire in un procedimento promosso dal contribuente per ottenere l'autoannullamento di atti siffatti o per chiedere la revisione dei provvedimenti di diniego, a meno che l'ufficio ometta di provvedere tempestivamente sulla domanda o provveda trascurando però di prendere in considerazione uno o più degli argomenti che ad avviso del richiedente giustificano l'annullamento d'ufficio. Nel caso il contribuente, validamente assistito, ha promosso personalmente il procedimento di autotutela e l'ufficio ha provveduto al riguardo ed esposto esaurientemente le ragioni del diniego dell'autoannullamento"

#### In tema di compensazione fra crediti e debiti d'imposta.

In un caso in cui l'ufficio ha ritenuto di poter operare la compensazione fra un debito d'imposta di una persona fisica e un credito d'imposta di una società di persone il Garante ha ricordato che a norma dell'art. 1241 C.C. e dell'art. 8, comma 8, della legge 212/2000 può aversi compensazione solo fra le stesse persone. come precisato anche dalla Cassazione (28 febbraio 1998, n. 2252).

#### In tema di agevolazioni per Iva e tassa automobilistica a favore delle persone handicappate.

Il sig. ...., invalido al 61%, ha chiesto la esenzione della tassa automobilistica e lo sgravio IVA al 4%. L'ufficio di Conegliano gli nega le agevolazioni, che ritiene vadano riconosciute solo ai soggetti che abbiano

bisogno di usare autoveicoli “adattati” oppure a quelli con “grave limitazione della capacità di deambulazione”, e il sig. .... non rientrerebbe, stando al verbale di accertamento della commissione medica, in una di queste categorie. Il Garante, premesso che occorre approfondire l’esame della normativa, confusa e ambigua, che disciplina la materia, per giungere ad una interpretazione che congiunga il rispetto della lettera delle disposizioni con quello della loro ragione e col buon senso, ha osservato quanto segue.

“L’art. 3 della l. 104 del 1992 (legge quadro per l’assistenza, l’integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate) collega la “connotazione di gravità” alla minorazione che “abbia ridotto l’autonomia personale, correlata all’età, in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale o in quella di relazione”. Il successivo art. 4 affida a commissioni mediche “gli accertamenti relativi alla minorazione, alle difficoltà, alla necessità dell’intervento assistenziale permanente e alla capacità individuale residua”.

L’art. 13 bis, comma 1, lett. c), del T.U.I.D. , come modificato dall’art. 8 della l. 449 del 1997, stabilisce che sono interamente detraibili dal reddito “le spese riguardanti i mezzi necessari all’accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione ecc. rivolti a facilitare l’autosufficienza e la possibilità di integrazione dei soggetti di cui all’art. 3 della l. 104/92”, e aggiunge che “tra i mezzi necessari per la locomozione dei soggetti indicati nel precedente periodo *con ridotte o impedito capacità motorie permanenti* si comprendono i motoveicoli e gli autoveicoli ... anche se prodotti in serie e adattati in funzione delle suddette limitazioni permanenti delle capacità motorie”.

Secondo questa norma, dunque, sono deducibili dal reddito le spese riguardanti i mezzi necessari all’accompagnamento ecc. delle persone che hanno una minorazione grave nonché le spese riguardanti i mezzi necessari per la locomozione di quegli stessi soggetti la cui minorazione (grave, altrimenti non rientrano nell’art. 3) non li priva però totalmente della capacità motoria, che è non inesistente ma ridotta o impedita. Per questi ultimi si prevede che siano convenientemente adattati; come non possono non essere gli autoveicoli condotti da persone con gravi minorazioni delle capacità motorie. Il sintagma “anche se” è connesso all’ipotesi che gli stessi possano essere costruiti *ad hoc* oppure essere autoveicoli normali adattati dopo l’acquisto (ai lavori di adattamento è dedicata una successiva disposizione dello stesso art. 8).

Successivamente l’art. 30, comma 7, della l. 388 del 2000 ha disposto che “le agevolazioni di cui all’art. 8 della l. 27.12.1997, n. 449, sono estese: ai soggetti con handicap fisico o mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell’indennità di accompagnamento e agli invalidi con *grave limitazione della capacità di deambulazione* o affetti da pluriamputazioni, a prescindere dall’adattamento del veicolo”.

Si prescinde, dunque, dall’adattamento per ambedue i gruppi di soggetti cui il beneficio è esteso. Che, infatti, l’ultimo inciso si riferisca oltre che al

secondo gruppo di casi anche al primo risulta dalla considerazione che questo (cui già alludeva l'art. 8 cit. sicchè non si tratta di una estensione vera e propria ma il legislatore ha voluto soltanto evitare interpretazioni restrittive di quella disposizione) ha riguardo ad automezzi guidati non dagli handicappati ma dai loro accompagnatori e dunque non richiedono l'adattamento.

In conclusione, le agevolazioni riguardano: a) gli automezzi di chi deve accompagnare ed assistere l'invalido, che non c'è ragione siano adattati; b) gli automezzi di chi per essere autosufficiente deve disporre di un automezzo speciale o adattato; c) gli automezzi di chi è affetto da una grave limitazione della capacità di deambulazione: vale a dire di quelle persone che sono costrette ad usare la macchina più spesso di chi può camminare agevolmente e che possono trovarsi nella necessità di farsi accompagnare da un familiare o da un autista, senza essere costrette, dunque, a disporre di una macchina adattata. Va notato che la terza ipotesi è prevista nell'art. 30 cit. senza il riferimento all'art. 3 della l. 104 del 1992; si tratta infatti di situazioni meno gravi e che potrebbero anche non essere permanenti.

Correttamente, dunque, l'ufficio distingue fra i due sintagmi sopra sottolineati e rileva che la commissione ha giudicato che la disabilità del sig. .... comporta "ridotte o impedito capacità motorie permanenti" e non "grave limitazione della capacità di deambulazione". La differenza sostanziale fra le due situazioni non è di immediata evidenza, e bene avrebbe fatto l'ufficio a spiegarla al contribuente interessato. Si tratta di due situazioni diverse alle quali la legge attribuisce effetti diversi e che indica perciò con due formule diverse che prevede siano adottate dalla commissione medica.

Ma nel caso la commissione non ha per nulla considerato questa differenza di formulazione. Il suo giudizio è dato contrassegnando una delle risposte contenute in un modulo prestampato, e tra queste risposte non c'è l'esistenza della "grave limitazione della capacità di deambulazione" ma solo quella dell'handicap "in condizioni di gravità" (nel modulo del 2002) e quella delle "ridotte o impedito capacità motorie permanenti" (nel modulo del 2004). La commissione ignora la specificità del caso previsto nell'art. 30 della l. 388/2000 (la "grave limitazione della capacità di deambulazione") e difatti il modulo cita soltanto l'art. 3 della l. 104/92 e l'art. 8 della l. 449/97. Ma un contribuente non può essere privato dei suoi diritti solo perché l'amministrazione sanitaria non conosce la legge o non la capisce o trascura di applicarla e perché l'amministrazione finanziaria non se ne accorge.

Pertanto l'ufficio del Garante chiede alla Azienda U.L.S.S. n. 7 di Pieve di Soligo di spiegare perché la commissione integrata di cui l'art. 4 della legge 104/92 operi nel modo sopra rilevato, e di precisare inoltre la ragione della apparente mancanza di data nei verbali di accertamento della stessa commissione, datati invece, a quanto sembra, con un timbro del Ministero del tesoro. Raccomanda altresì alla Direzione regionale delle entrate di effettuare gli interventi del caso presso le autorità sanitarie; e all'ufficio di Conegliano di

riesaminare la questione di massima alla stregua delle suesposte considerazioni e di decidere il caso del sig. ...., eventualmente in via di autotutela, dopo una istruttoria degna di questo nome””.

#### In tema di interessi maturati su un rimborso d'imposta.

In un caso in cui l'ufficio del registro ha a suo tempo preteso e riscosso una somma non dovuta per Invim e l'ha trasmessa al Comune di Verona, il contribuente dopo aver pagato ha chiesto il rimborso ed ha impugnato il rifiuto dell'ufficio, il quale ha resistito per tre gradi di giudizio restando sempre soccombente. Il contribuente pertanto ha ottenuto dal Comune il rimborso dell'imposta ma non gli interessi e per ottenerli ha chiesto l'intervento del Garante. Fra questi e il Comune si è svolto un lungo e intenso carteggio concluso con la risoluzione di cui si trascrive la parte essenziale.

““Il Garante condivide la deplorazione del Comune di Verona per il comportamento dell'amministrazione finanziaria che proponendo, senza informarne il Comune, impugnazioni infondate, ha aggravato l'onere degli interessi; ma osserva che gli interessi per ritardato rimborso dei versamenti diretti sono posti esplicitamente, dall'art. 44 del d.P.R. 29 settembre 1973, n° 602, a carico dell'ente destinatario del gettito dell'imposta (nel caso, appunto, il Comune di Verona) perché gli interessi dovuti a chi ha indebitamente pagato l'imposta non sono la sanzione di un ritardo colposo nell'adempimento dell'obbligo di rimborso ma sono di carattere compensativo: il Comune ha l'obbligo di pagare gli interessi perché si è avvalso indebitamente di denaro altrui e deve pagarli in proporzione della durata di tale uso indebito; e il contribuente ha il diritto di ricevere gli interessi perché è stato indebitamente privato della disponibilità di denaro proprio e deve riceverli in proporzione della durata di tale privazione.

A torto il Comune invoca l'art. 5 della legge 26 gennaio 1961, n° 29, per sostenere di dover pagare gli interessi soltanto a decorrere dalla domanda di rimborso, perché nel caso è intervenuto un giudicato che, a seguito della impugnazione proposta dal contribuente, ha ritenuto non dovuta l'imposta. Per tale ipotesi l'art. 68, comma 2, del d.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, dispone che il tributo corrisposto in eccedenza deve essere rimborsato d'ufficio, con gli interessi; e ciò in base al principio che la domanda di rimborso è implicita nell'impugnazione dell'atto di accertamento o di riscossione. Per analoga considerazione il Comune non può fondatamente sostenere che il credito del sig. .... per interessi si è estinto per prescrizione, perché la prescrizione non decorre nel corso del processo””.

#### In tema di cessazione della materia del contendere

In un caso in cui un ufficio locale della Agenzia delle entrate dopo avere impugnato la sentenza della commissione tributaria provinciale di accoglimento del ricorso avverso un rifiuto di rimborso ha depositato, nell'imminenza



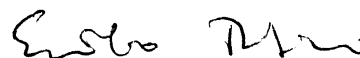
dell'udienza avanti la commissione tributaria regionale, una memoria per riconoscere la fondatezza della domanda di rimborso (dovuto dal 1992) ed ottenere in tal modo che con decreto del 17 settembre 1997 fosse dichiarata cessata la materia del contendere senza tuttavia provvedere al rimborso negli otto anni successivi, il Garante ha così deliberato: ““esprime la più viva deplorazione per l'inqualificabile comportamento dell'amministrazione finanziaria, che in sostanza ha ingannato il presidente della commissione tributaria oltre che il contribuente il quale è stato privato, con una promessa che non si aveva né l'intenzione né la facoltà di mantenere, della possibilità di disporre di un titolo esecutivo; e invita l'ufficio di Verona 1 a provvedere con la massima urgenza alla effettuazione del rimborso in questione. Inoltre il collegio, avendo constatato in precedenza altri comportamenti del genere, che ledono seriamente l'immagine dell'Amministrazione finanziaria, chiede alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate di richiamare gli uffici al dovere di correttezza, che nei casi come quello in questione vieta di chiedere che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere prima che l'ufficio abbia la possibilità di effettuare materialmente il rimborso.””

#### In tema di motivazione e di onere della prova

In un caso in cui l'ufficio dopo avere rimborsato l'Irpef ritenuta su indennità di trasferta ha recuperato il rimborso ritenendolo non dovuto in quanto il contribuente non aveva fornito la prova che si trattasse di trasferte fuori del territorio comunale, il Garante ha osservato che il contribuente ha l'onere di provare i presupposti del rimborso, cioè la natura risarcitoria dell'indennità, ma se l'ufficio dopo avere effettuato il rimborso sostiene che non era dovuto spetta a lui l'onere della prova, vale a dire che deve chiedere al contribuente la documentazione del caso. La Direzione regionale delle entrate in sede di istruzioni all'ufficio non si è espressa sul punto ma ha raccomandato all'ufficio di motivare adeguatamente i provvedimenti del genere.

IL PRESIDENTE

*Emilio Rosini*



*Relazione approvata nella riunione del 13 marzo 2006*





