

Impugnazione di atto di autotutela parziale emesso in corso di causa

Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, sez. XV, 11 aprile 2016, n. 1356

Atti impugnabili – Autotutela parziale – Impugnabilità in corso di causa – Autotutela sostitutiva – Ammissibilità

La domanda relativa all'impugnazione di un atto di autotutela parziale è ammissibile apparendo l'atto successivamente emesso ed impugnato non espressione del potere di autotutela integrativa (ex articolo 43, comma 4, Dpr 600/1973) ma, piuttosto, del potere di autotutela sostitutivo, esperibile anche in assenza di sopravvenute conoscenze.

(Massima a cura di Francesco Dimichina – Riproduzione riservata)

(Omissis)

In fatto e in diritto. Con ricorso ritualmente introdotto, il legale rappresentante della [omissis] ha chiesto l'annullamento dell'avviso d'accertamento n. [omissis]/2014 elevato per IRES (€ 116.921,00), IRAP (€ 242.721,00) ed IVA (€ 43.296,00) relativa all'anno d'imposta 2010, per le quali l'Ufficio aveva proposto minor imponibile per € 31.615,05 ai fini IRES, 118.299,39 ai fini IRAP e 19.746,14 ai fini IVA.

Al ricorso RG n. 364/15 è stato riunito, per connessione soggettiva ed oggettiva, il ricorso RG n. 1257/15 avverso l'avviso d'accertamento n. [omissis]/2015 successivamente emesso dall'Agenzia delle Entrate a parziale rettifica di quello precedentemente notificato.

Nel proprio ricorso la difesa del contribuente lamenta la violazione del contraddittorio endo-procedimentale in violazione dello statuto del contribuente.

L'inesistenza della notifica dell'avviso d'accertamento perché eseguita, a mezzo posta, "direttamente dal funzionario responsabile del procedimento".

La nullità dell'avviso d'accertamento per la mancata indicazione degli estremi della delega.

Il travisamento della natura della [omissis] che è di fatto una associazione dilettantistica affiliata al CONI, e la mancata considerazione dell'affiliazione al CONI per le diverse discipline.

L'errata considerazione della natura dell'attività esercitata, la natura non commerciale della gestione degli impianti sportivi per conto del Comune di Bologna.

L'insussistenza delle violazioni contestate, in relazione alla tracciabilità dei flussi finanziari.

La violazione del principio di neutralità in materia d'IVA, il diritto alla detrazione dell'IVA, l'errata determinazione della base imponibile, oltre alla illegittimità della determinazione induttiva della stessa.

Ai fini IRES e IRAP l'assenza del requisito dell'organizzazione.

Chiede preliminarmente la sospensione dell'atto impugnato, e conseguentemente il suo annullamento.

In via subordinata la riduzione della pretesa impositiva e l'annullamento delle sanzioni per insussistenza del fatto illecito.

A sostegno delle proprie ragioni la difesa della parte ricorrente produce copia dell'avviso d'accertamento, copia delle memorie depositate dal contribuente, copia dell'istanza in autotutela, copia del verbale di contraddittorio, copia del PVC, ed altra documentazione.

Si è costituita l'agenzia delle entrate deducendo:

preliminarmente di aver agito in autotutela per le posizioni di "ginnastica dolce" e "city camp";

di aver riconosciuto costi deducibili per € 35.000,00, oltre a costi sostenuti per pagamento di utenze.

Contesta la sussistenza della violazione del contraddittorio, in ragione del tempo trascorso tra la presentazione delle memorie del ricorrente e la notifica del PVC.

Contesta l'insussistenza della doglianza in merito all'inesistenza della notifica, ritualmente effettuata a mezzo servizio postale, ed in merito alla carenza di delega del sottoscrittore dell'atto cita la nota sentenza della Corte di cassazione.

In relazione alla natura dell'associazione accertata, ribadisce di ritenere legittima la tassazione dei ricavi inerenti la gestione degli impianti sportivi.

Si dilunga quindi in un lungo elenco di attività ritenute in ogni caso commerciali senza indicare quali tra queste sono rilevabili a carico della [omissis].

Lamenta la mancata tracciabilità di movimenti al di sopra dei 516,00 euro, e che l'associazione non ha provato di possedere i requisiti necessari per godere delle agevolazioni previste per le società sportive dilettantistiche.

In relazione al mancato riconoscimento dell'iscrizione della società al CONI, l'Agenzia delle Entrate riconosce la sussistenza dei requisiti formali, ma li ritiene non sufficienti per "*la qualificazione di ente non commerciale*".

In ogni caso espone che sia le sanzioni, che il maggior reddito, sono giustificati dalla perdita dei requisiti di appartenenza alle società dilettantistiche senza fini di lucro.

Così come IRAP ed IRES risultano dovuti per gli stessi motivi.

Chiede il rigetto dell'istanza di sospensione, il rigetto della domanda con la conferma dell'operato dell'Ufficio come "*rideterminato in autotutela*".

Allega alla costituzione nota spese, c/c della Banca Popolare E-R, PVC, "delega alla firma", copia dell'avviso d'accertamento, copia della nota di autotutela parziale, copia dei processi verbali di contraddittorio.

All'udienza del 13.7.2015 il Collegio accoglie la richiesta di sospensione.

Stante l'emissione di nuovo provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, a modifica della pretesa impositiva, ritenuto anch'esso impugnabile dalla difesa del contribuente in quanto "*modifica integrale che investe elementi essenziali dell'originario atto*", modifica che comporta la rideterminazione e l'instaurazione di una nuova pretesa tributaria, si instaura il giudizio RG n. 1257/15.

Nel giudizio così instaurato parte ricorrente, dopo aver chiesto la preliminare riunione del nuovo procedimento a quello già pendente

avanti la Commissione Tributaria provinciale, ed avere motivato le ragioni dell'impugnazione, nuovamente contesta il limite di deducibilità dei costi, la insussistenza della violazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti, l'insussistenza delle violazioni lamentate, la sussistenza della natura di [omissis] ritenendola di fatti riconosciuta dal tenore del nuovo provvedimento, che muta completamente "le motivazioni sottese all'avviso di accertamento" precedentemente impugnato.

Nel complesso reitera le contestazioni ai nuovi importi accertati ai fini IRES, IVA, ed ai costi non riconosciuti, oltre a lamentare la carenza di motivazione dell'atto e la inapplicabilità delle sanzioni pecuniarie.

Chiede pertanto la sospensione anche di quest'ultimo avviso d'accertamento, la riunione dei due procedimenti instaurati, l'annullamento dell'atto ed in ogni caso delle sanzioni comminate.

Produce copia del provvedimento in autotutela parziale, copia del provvedimento 847/15, copia del processo verbale di contraddittorio 10.2.2015, copia dell'ordinanza della CTP, copia della nota 32/14 del comune di Bologna.

Si è costituita nel giudizio la Direzione Provinciale della AdE, la quale ritiene non impugnabile il provvedimento in autotutela se non per vizi propri, e contestando nel merito le difese di parte ricorrente come infondate.

Si oppone alla concessione della sospensione dell'atto impugnato, chiede sia dichiarata l'inammissibilità del ricorso, la condanna di parte ricorrente alle spese di lite.

Nulla deposita tranne nota spese.

Preliminarmente in punto sull'ammissibilità della domanda.

La domanda appare ammissibile, aparendo l'atto successivamente emesso ed impugnato, non espressione del potere di autotutela integrativa (ex articolo 43, comma 4, Dpr 600/1973) ma, piuttosto, del potere di autotutela sostitutivo, esperibile anche in assenza di sopravvenute conoscenze.

Infatti l'atto successivamente emesso dalla Direzione Provinciale non può che ritenersi sostitutivo di quello precedentemente emesso e notificato, in quanto ne rettifica non soltanto gli importi, ma anche, in parte, natura e presupposti della pretesa impositiva.

Appare, l'espressione usata dall'Ufficio "autotutela parziale", in presenza dell'emissione di un atto con chiare caratteristiche di novità, e che è destinato a sostituire quello precedentemente emesso, in presenza di nuove e minori pretese economiche, e di diversi presupposti, un atto chiaramente sostitutivo del precedente, che ha una autonoma influenza sulla sfera economica del contribuente.

Si veda, in linea con i principi enunciati nel tempo dalla Corte di cassazione, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 1/17/15 nella quale si afferma che "l'avviso di accertamento che ha sostituito quello che, emesso in precedenza, conteneva un errore materiale ed evidente non costituisce espressione di quel potere, pur riconosciuto all'Ufficio dall'art. 43 comma IV del D.P.R. 600/73, di emissione di un nuovo avviso, di integrazione o modificazione in aumento di un atto precedente, ma semplicemente del potere di autotutela, riconosciuto alla PA, attraverso il cui esercizio è consentito di rendere l'attività amministrativa maggiormente consona alle esigenze del

caso concreto, senza modificare i termini del contraddittorio e dei rapporti col cittadino”.

Così circoscrivendo i casi di non impugnabilità dell’avviso di rettifica.

In tutta evidenza, il caso che ci occupa non riguarda la correzione di mero errore materiale, al contrario, il rapporto col contribuente è stato, sia in relazione ai termini della pretesa, che ai motivi della stessa, sostanzialmente mutato.

Nel merito, parte ricorrente eccepisce di aver prodotto quanto richiesto dall’Ufficio, compatibilmente con la natura e gli obblighi della società, la cui asserita carenza dei requisiti per godere delle agevolazioni per legge previste per le società dilettantistiche non è stata provata ma, semplicemente, enunciata.

Tale doglianza appare fondata e deve comportare l’accoglimento del ricorso, con ciò assorbendo tutte le ulteriori eccezioni formulate dalla difesa della [omissis] tra le quali non appaiono, però, condivisibili quelle relative alla inesistenza della notifica, che appare correttamente eseguita, ed alla legittimazione del funzionario sottoscrittore dell’atto, essendo prevalente, se non esclusivo, l’orientamento che ritiene, in ogni caso sanata l’assenza di adeguata qualifica dell’accertatore e sottoscrittore dell’atto, in base al principio della conoscibilità ed adesione all’operato del funzionario privo dei requisiti da parte del dirigente che ne ha avallato l’operato.

Si deve altresì tener conto del fatto che l’Ufficio si è costituito nel giudizio, segnatamente con riferimento al ricorso avverso l’atto di “rettifica parziale”, (che però si deve intendere come atto di rettifica tout court, che nel concreto annulla la precedente pretesa, e la sostituisce) limitandosi ad una difesa dell’accertamento, quale conseguenza della perdita del diritto alle agevolazioni ex L. n. 398/91, senza però concretamente provare l’effettiva sussistenza di motivi concreti e significativi che tale decadenza avrebbero comportato.

In ogni caso, gli importi più rilevanti dell’accertamento riguardano l’applicazione di IRES ed IRAP alla società [omissis] ed in mancanza di adeguata prova dell’avvenuta decadenza dai suddetti benefici, tali imposte non trovano applicazione.

Ciò vale anche per le sanzioni e per l’IVA determinata.

Appare quindi evidente che l’Ufficio non ha in alcun modo concretamente motivato la decadenza dalle agevolazioni ex L. 398/91, apparendo la [omissis] aver operato, dal punto di vista economico, nei limiti previsti dalla norma invocata.

In ogni caso, attualmente l’obbligo di tracciabilità riguardi pagamenti e versamenti d’importo pari o superiore a 1.000,00 euro, e che la sua inosservanza non determina il disconoscimento della deducibilità dei costi né del regime di esenzione Irpef per coloro che percepiscono somme dalle associazioni sportive (ris. 45/E 6.5.15).

Appare peraltro dirimente, ai fini della decisione, l’anticipazione al 1° gennaio 2016 (rispetto al previsto 2017) della decorrenza della riforma del sistema sanzionatorio disposta dal D.Lgs. n. 158/2015.

La modifica riguarda, nello specifico, le associazioni sportive dilettantistiche per le quali il D.Lgs. n. 158/2015 ha cancellato la decadenza dalle disposizioni della L. n. 398/1991 dalle sanzioni applicabili in caso di superamento del limite previsto per la tracciabilità delle operazioni finanziarie (attualmente 1.000,00 euro per operazione).

L'anticipo della decorrenza della nuova disposizione non può che riverberarsi sulle decisioni relative alla violazione dell'obbligo di tracciabilità con conseguente annullamento degli avvisi d'accertamento che si basano su tale presupposto.

Nella sostanza l'avviso d'accertamento, oggetto del ricorso che ci occupa, si fonda sulla asserita decadenza dai benefici previsti dalla legge sulle associazioni sportive dilettantistiche, senza che l'Ufficio ne abbia concretamente dimostrato la sussistenza, che è stata genericamente motivata sulla base di ipotesi e conclusioni non supportate da prove concrete ed oggettive.

Anche a prescindere dalla legge di stabilità del 2015, che fa partire dal 1° gennaio del 2016 i benefici sopra citati, appare del tutto improvvato che l'associazione oggetto degli accertamenti in questa sede opposti abbia violato le norme della legge 398/91; illegittimamente, quindi, l'Ufficio ha ritenuto la [omissis] decaduta dai relativi benefici, ed in mancanza di ciò, tutti gli avvisi d'accertamento impugnati si fondano su errati presupposti e pretese documentali ingiustificate.

Il ricorso, appare, pertanto, fondato, e deve essere accolto.

Appare opportuno, per la complessità della materia, la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglie il ricorso, e per l'effetto annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Compensa le spese.