

È AMMISSIBILE L'IMPUGNAZIONE RELATIVA AD UN
ATTO DI AUTOTUTELA PARZIALE
EMESSO IN CORSO DI CAUSA

di FRANCESCO DIMICHINA

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.

* * *

SOMMARIO: 1. I fatti all'origine della controversia. 2. L'orientamento della giurisprudenza in materia di impugnabilità dell'atto di autotutela parziale. 3. Analisi critica dell'orientamento dominante.

1. Col provvedimento che si annota la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna ha ritenuto ammissibile l'impugnazione di un provvedimento denominato "atto di annullamento parziale in autotutela" ed emanato in corso di causa, che nella sostanza aveva rettificato "*non soltanto gli importi [di quello precedentemente impugnato] ma anche in parte, natura e presupposti della pretesa impositiva*".

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici felsinei riguardava un originario atto di accertamento ai fini IRES, IRAP e IVA, relativo all'anno d'imposta 2010, ed emanato nei confronti di

un'associazione sportiva dilettantistica. A tale atto di accertamento, tempestivamente impugnato dal contribuente, aveva poi fatto seguito, in corso di causa, un provvedimento di "autotutela parziale" ritenuto autonomamente impugnabile dal contribuente, in quanto "*modifica integrale che investe elementi essenziali dell'originario atto*", comportando così una nuova pretesa tributaria. Diversamente da quella del contribuente, la difesa dell'Ufficio aveva ritenuto "*non impugnabile il provvedimento di autotutela se non per vizi propri*", chiedendo conseguentemente l'inammissibilità del secondo ricorso.

Effettivamente, nel caso de quo malgrado la clausola di stile riportata in conclusione del provvedimento di autotutela secondo la quale "*si procede all'annullamento parziale dell'avviso di accertamento n. [omissis]/2014 limitatamente agli importi riportati nella tabella*", tale atto non si limitava a ridurre gli importi della pretesa, ma introduceva un criterio nuovo d'imputazione dal momento che, mentre nel verbale di accertamento si sosteneva che: "*L'ente deve quindi essere qualificato ab origine come commerciale, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. b), DPR 917/1986*", nel provvedimento di autotutela si distingueva tra: "*attività istituzionale da non sottoporre a tassazione ordinaria*" e "*attività commerciali*", sostanzialmente facendo applicazione dell'art. 144 TUIR, co. IV, così qualificando nuovamente l'Associazione come ente non commerciale, e per l'effetto limitando l'ammissibilità dei costi deducibili ad una certa percentuale¹.

Dopo aver riunito i distinti procedimenti, connessi in relazione all'oggetto, la CTP di Bologna ha ritenuto ammissibile l'impugnazione dell'atto di autotutela parziale, avanzata nel secondo ricorso, ritenendo tale provvedimento come "*sostitutivo di quello precedentemente emesso e notificato*", genericamente richiamando a supporto i principi espressi nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità, nonché il precedente costituito dalla sent. n. 1/17/15 emanata dalla CTR della Toscana.

¹ Com'è stato affermato in dottrina: "*Il giudice tributario interviene in seconda battuta rispetto ad un'autorità preposta all'esercizio di una funzione impositiva e dovrà verificare con riferimento alle sole norme citate in motivazione se sussiste o meno il fatto costitutivo della pretesa. Traspare così come sia impossibile per l'Amministrazione e per il giudice modificare in corso di giudizio le ragioni giuridiche della pretesa*" (D. NOLE', RL, *Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito*, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2013, pag. 72).

2. In effetti, in passato, la Suprema Corte di Cassazione si è espressa nel senso che “*qualora la modifica adottata [con l’atto di autotutela parziale], non si limiti al parziale annullamento dell’atto od alla mera riduzione della pretesa oggetto del giudizio, ma determini la costituzione di una nuova obbligazione tributaria fondata [...] su diverse ragioni giuridiche che giustificano la pretesa [...], appare evidente come l’intervento in autotutela venga a rivestire in questo caso sempre carattere sostitutivo (pieno o parziale), facendo insorgere un nuovo rapporto tributario del tutto autonomo e distinto da quello dedotto in giudizio: con la conseguenza che [...] se trattasi [...] di rideterminazione parziale di una o più riprese fiscali contenut[e] nel medesimo avviso di accertamento, allora il nuovo atto impositivo viene ad aggiungersi a quello già opposto in giudizio, in quanto ex se idoneo a fondare una distinta pretesa che [...] diverrà definitiva ove da questi non tempestivamente impugnata avanti la Commissione tributaria*” (Cass. civ., sez. V, sent. 11/12/2013, n. 27693)².

In realtà esiste un consolidato indirizzo nella giurisprudenza di legittimità in virtù del quale: “*L’atto con il quale l’amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie*”³ ed in senso conforme si è espressa altresì autorevole dottrina⁴. Ed invero, sebbene nel caso *de quo* si controverta, non in materia di rifiuto tout court ma, di “rifiuto parziale” non vi sarebbe, in linea di principio, motivo per ritenere sindacabile l’uso della discrezionalità amministrativa in virtù della quale l’amministrazione ha accolto (ovvero rifiutato) solo parzialmente l’istanza di autotutela avanzata dal contribuente. E ciò tanto più laddove l’atto impositivo iniziale, oggetto

² Cass., sent. 11 dicembre 2013, n. 27693.

³ Cass. civ. Sez. Unite Sent., 16-02-2009, n. 3698 in *Foro It.*, 2009, 7-8, 1, 2123. In questo senso, *ex multis*, Cass. civ. Sez. V, Sent. del 29/12/2010, n. 26313; Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 18-06-2012, n. 10020; Cass. civ. Sez. V, Sent., 16/05/2012, n. 7687. In senso difforme, tuttavia, si veda la recente Cass. civ. Sez. V, Sent., 08 luglio 2015, n. 14243, che è stata seguita però da Cass. Civ., sez. V, 15 aprile 2016, n. 7511 (A. BORGOGGIO, *Il provvedimento di autotutela parziale non è impugnabile se riduce la pretesa impositiva – commento*, in *Fisco*, 2016, 20, p. 1978) che, espressamente discostandosi dal precedente del 2015, ha riaffermato il principio in virtù del quale “*in tema di contenzioso tributario, l’atto con il quale l’Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile*”.

⁴ P. RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, Annali II-2, 2008, p. 638.

di annullamento parziale, non è stato tempestivamente impugnato, sebbene parte della dottrina si sia espressa in senso difforme in virtù dei principi, di cui all'art. 53 Cost., di eguaglianza ed equità contributiva⁵.

3. Il principio, diffusamente ripetuto nella giurisprudenza della S.C., è però condivisibile solo in parte dal momento che, solo in linea di massima, il provvedimento di annullamento parziale di un atto divenuto definitivo “*non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento*”⁶. L'assunto è da condividere laddove, per esempio considerando documenti solo successivamente prodotti dal contribuente, col successivo atto di segno contrario l'amministrazione si limiti a ridurre la pretesa originaria, perché questa non teneva conto di risultanze documentali successivamente evidenziate, ovvero fosse affetta da manifesti errori di calcolo pur rimanendo, però, nell'alveo dell'originaria pretesa.

Viceversa, ad avviso di chi scrive, non potrebbe dubitarsi dell'impugnabilità dell'atto di autotutela parziale, laddove – come nel caso de quo – con tale provvedimento di fatto l'amministrazione muti la motivazione dell'originario avviso di accertamento sino al punto di sovvertire le ragioni di fatto e di diritto poste alla base del provvedimento originario. Ciò dal momento che modificando l'originaria motivazione, nonostante il *nomen* attribuito al provvedimento, il contribuente sarebbe di fronte ad un nuovo atto impositivo, giacché recante una nuova motivazione rispetto alla cui legittimità non è mai stato messo in condizione di difendersi.

L'assunto deve, poi, ritenersi valido nonostante oggi, in attesa di un intervento correttivo della Consulta⁷, il legislatore abbia espressamente sancito che: “*L'annullamento o la revoca parziali*

⁵ Il riferimento è alle considerazioni espresse con espresso riguardo all'autotutela tributaria da R. CHIEPPA, *Provvedimenti di secondo grado (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, Annali II-2, 2008, p. 937 - 938.

⁶ Cfr. nota 3.

⁷ A. RUSSO, “*Inviato*” alla consulta un tentativo di rivisitazione dell'istituto dell'autotutela - commento, in *Fisco*, 2016, 40, p. 3887.

*non sono impugnabili autonomamente*⁸ (9), dal momento che si ritiene che tale espressa previsione faccia riferimento al caso, più comune, di un atto di annullamento parziale che non modifica nell'*an* - nel senso anzidetto - l'originaria pretesa impositiva.

* * *

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

(*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

⁸ Art. 2-quater, co. 1-octies, del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, come modificato dall'art. 11 del D.Lgs. 24/09/2015, n. 159, recante "Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23", pubblicato nella Gazz. Uff. 7 ottobre 2015, n. 233, S.O. Sul punto, si è detto che: "A ben vedere, detta soluzione normativa si colloca in discontinuità con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità. Ed infatti, secondo la giurisprudenza l'esercizio del potere di autotutela in materia tributaria attraverso l'annullamento parziale di un atto impositivo, non preclude al contribuente, ancorché l'originario provvedimento fosse già definitivo, la possibilità di impugnare, nei termini di legge, il provvedimento emesso in autotutela. Ragionando diversamente, infatti, si determinerebbe una situazione in cui al contribuente sarebbe preclusa la possibilità di difendersi relativamente ad un atto comunque impositivo, sebbene riduttivo della originaria pretesa [...] Ad ogni modo, con l'entrata in vigore della novella, detto orientamento deve ritenersi definitivamente superato" (F. AQUILANTI, *Modifiche all'accertamento "esecutivo" per velocizzare la riscossione e all'autotutela per ridurre le sanzioni*, in *Fisco*, 2015, 44, p. 4224).

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, 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.

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 riguarda 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 improvato 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.