



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ENNA Sezione 2, riunita in udienza il 15/05/2023 alle ore 12:00 con la seguente composizione collegiale:

BERNABO' DISTEFANO GAETANA AGATA GIUSEP, Presidente e Relatore
CAPIZZI GIUSEPPE, Giudice
RONDONI CRISTIANA, Giudice

in data 15/05/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. /2023 depositato il 08/03/2023

proposto da

Asd, [redacted]

Difeso da

Daniele Brancale - BRNDNL87D08I954K

ed elettivamente domiciliato presso daniele.brancale@pec.basilicatanet.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Enna

elettivamente domiciliato presso dp.enna@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TYU04A700109 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: [redacted] Brancale insiste in atti per l'accoglimento e cita la sentenza 1509/22 di questa Corte.

Resistente/Appellato: per l'ADE è presente il dott. [REDACTED], giusta delega prot.n.1313 del 29/12/2022, il quale insiste in atti per il rigetto.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Parte ricorrente, L'ASD "[REDACTED]", con sede legale in [REDACTED] (EN) alla Via [REDACTED] – C.F.: [REDACTED], in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dal dott. Daniele Brancale, proponeva ricorso, con effetti di reclamo ex art. 17 bis del D. Lgs. n. 546/92, avverso l'avviso di accertamento ENC TYU04A700109-2022, periodo d'imposta 2016, valore 20.345,00 Euro, per complessivi euro 21.994,80, notificato in data 25.05.2022, emesso dalla Direzione provinciale di Enna (Ufficio Controlli), a seguito del risultato di una verifica fiscale - condotta dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate di Enna - presso la sede legale dell'Associazione in data 15.05.2018, atta ad appurare l'esistenza, in capo a quest'ultima, dei requisiti formali e sostanziali necessari per godere delle agevolazioni fiscali previste a favore degli enti non commerciali di tipo associativo.

I rilievi (emersi nel controllo) e le relative contestazioni sono stati integralmente trasfusi nel processo verbale di constatazione del 16.10.2018, notificato alla contribuente nella stessa data, in seno al quale venivano riscontrate a carico del sodalizio le seguenti anomalie:

Mancanza di "democraticità"

Inesistenza della vita associativa

Mancata promozione della danza a scopo formativo

Presunta distribuzione diretta dei fondi in favore del legale rappresentante.

Sulla base di tali risultanze, l'Ufficio erariale procedeva ad emettere, (al pari di quanto già fatto in relazione all'anno d'imposta 2015), il provvedimento per il tramite del quale formalizzava alla ricorrente una serie di contestazioni finalizzate a mettere in luce il presunto "carattere commerciale" (e non istituzionale) dell'attività svolta dalla stessa, finendo, così di fatto, per disconoscere la natura di ente no profit ed i relativi benefici fiscali disciplinati all'art. 148, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) e all'art. 4 del D.p.r. n. 633/72.

La contribuente, ricevuto l'avviso di accertamento per cui è lite, ha inoltrato all'ufficio precedente – in data 09.06.2022 – un'istanza di accertamento con adesione, ex art. 6, comma 2, D. Lgs. n. 218/1997, al fine di tentare di addivenire ad una conclusione stragiudiziale della vicenda controversa.

In data 14.10.2022, veniva stilato il "Processo verbale di contraddittorio", all'interno del quale si evidenziava, sostanzialmente, l'impossibilità di addivenire ad un accordo.

Chiamava in giudizio:

- l'Agenzia delle Entrate Dir. Provinciale di Enna, in persona del Direttore p.t., con sede in Enna.

Deduceva i seguenti motivi:

NULLITA' DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IMPUGNATO PER DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE, IN VIOLAZIONE DELL'ART. 42 – D.P.R. n. 600/73;

NULLITÀ DELL'ATTO IMPUGNATO, PER INSUSSISTENZA DEI LEGITTIMI PRESUPPOSTI TASSATIVAMENTE PRESCRITTI DALL'ART. 39, CO. 2, - D.P.R. N. 600/73, OSSIA PER ILLEGITTIMA UTILIZZAZIONE DELLA METODOLOGIA DI "ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO", CON

CONSEQUENZIALE VIOLAZIONE DELL'ART. 42 - D.P.R. N. 600/73;
IN VIA PRINCIPALE: NULLITÀ E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IMPUGNATO PER ASSOLUTA INESISTENZA DI ELEMENTI UTILI ED IDONEI A RIFERIRE L'ATTIVITÀ SENZA SCOPO DI LUCRO, SVOLTA DALLA RICORRENTE, IN ATTIVITÀ D'IMPRESA COMMERCIALE. VIOLAZIONE ARTT: 148, COMMI 3 e 8, TUIR – 4, COMMI 4 e 7, D.P.R. n. 633/72 – ART. 90, LEGGE n. 289/2002 (ABROGATO E SOSTITUITO DALL'ART. 7, D. LGS. n. 36/2021). DIFETTO DI PROVA E/O VIZIO DI MOTIVAZIONE DELL'ATTO; I° PROFILO: presunta assenza di democraticità e/o inesistenza della vita associativa attraverso dichiarazioni di terzi; adempimenti previsti dal Legislatore, prima, e dallo Statuto, poi, al fine di portare a conoscenza i soci dell'indizione dell'assemblea; presenza di ogni singolo documento (fiscale, amministrativo) previsto dall'apposita normativa, tra cui il "Libro soci" composto da un registro con l'ela qualifica di socio viene acquisita previa presentazione di una richiesta di ammissione..., in cui il socio dichiara di aver preso visione ed accettato integralmente lo Statuto"; II° profilo In relazione all'assenza di potenziali attività volte a promuovere la cultura della danza, anche a scopo formativo; III° PROFILO: presunte anomalie riscontrate dall'analisi del "Fondo Comune"; non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti; IV° PROFILO : "presunta" distribuzione diretta dei fondi in favore del legale rappresentante e/o di altro membro del Consiglio Direttivo ; circostanza – significativa – di aver corrisposto emolumenti all'istruttrice [redacted] (per € 3.900,00), all'istruttrice [redacted] (per € 6.000,00) e all'istruttrice [redacted] (per € 4.619,00), vale a dire in misura superiore al 20% della retribuzione tabellare lorda prevista dal CCNL in favore degli istruttori di danza (a cui viene applicato il contratto collettivo di lavoro per il personale della scuola non statale ; V° PROFILO : Con riferimento alla presunta mancata approvazione di un vero e proprio rendiconto di gestione, così come invece previsto dalle disposizioni di cui all'art. 148, comma 8, lettera d) del TUIR ; VI° PROFILO - (VIZIO DI MOTIVAZIONE) : presunte interrogazioni effettuate in Internet che pubblicizzerebbero l'Associazione con i vari corsi di danza praticati ;
IN VIA SUBORDINATA: NULLITÀ E/O ILLEGITTIMITÀ PARZIALE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IMPUGNATO PER MANCATO RICONOSCIMENTO DEL LEGITTIMO DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA A CREDITO ASSOLTA SULLE FATTURE DI ACQUISTO – VIOLAZIONE ART. 19, COMMA 1, D. P.R. n. 633/1972;
IN VIA ULTERIORMENTE SUBORDINATA: NULLITÀ E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO QUIVI IMPUGNATO, IN CONSEGUENZA DELL'ILLEGITTIMA APPLICAZIONE DELLE SANZIONI – VIOLAZIONE ART. 6, COMMI 1 E 2, D. LGS. n. 472/1997.

Il ricorrente chiedeva dichiararsi la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per i motivi sopra elencati. In via subordinata, pronunciare la parziale illegittimità della obbligazione oggetto di lite riconoscendo il pieno diritto della deducente alla detrazione dell'iva assolta sugli acquisti. In via meramente subordinata, pronunciare la nullità dell'impugnato avviso di accertamento, relativamente alle sanzioni , con la condanna al tempestivo rimborso di quanto in denegata ipotesi l'odierna esponente fosse costretta a pagare nelle more del giudizio; con vittoria delle spese e degli onorari di causa, con distrazione delle somme liquidate in sentenza in favore del difensore ai sensi dell'art. 93 c.p.c.

In data 21-3-2023, si costituiva la Direzione Provinciale di Enna, in persona del suo Direttore pro-tempore, che chiedeva dichiararsi il rigetto del proposto ricorso; con vittoria di spese e compensi.

In particolare, chiedeva rigettarsi la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione, essendovi la delega di firma nel caso di specie. Ed invero, l'avviso di accertamento è stato sottoscritto dal funzionario dott. Gaspare Ingianni, in qualità di Capo Ufficio Controlli, su delega del Direttore Provinciale Dott. Gianluca Cilia (Atto dispositivo n. 35/2021). Come si evince dallo stesso atto dispositivo n. 35/2021, il Funzionario in questione appartiene alla Terza Area funzionale (già carriera direttiva). La delega contiene, inoltre, la motivazione, la durata e i limiti in termini di maggiore imposte accertabili.

In relazione alla nullità dell'atto impugnato per insussistenza dei legittimi presupposti tassativamente prescritti dall'art. 39, c. 2, del D.P.R. 600/1973, ossia per illegittima utilizzazione della metodologia di accertamento "induttivo puro", con consequenziale violazione dell'art. 42 del D.P.R. 600/1973, l'Ufficio

deduceva che, nonostante nel processo verbale di constatazione si faccia espresso riferimento al comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973, la metodologia effettivamente utilizzata nell'atto impugnato, come specificato nello stesso processo verbale, è quella analitico-induttiva ex art. 39, c. 1, lett. d) del D.P.R. 600/1973, in base al quale l'ufficio procede alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32, l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

In sostanza, l'ufficio indicava che in sede di verifica, è stata enfatizzata la possibilità di agire in via meramente induttiva, alla luce della omissione dichiarativa.

All'odierna udienza le parti presenti concludevano come da separato verbale e il giudizio veniva posto in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il primo motivo di ricorso non è meritevole di accoglimento.

Il motivo relativo alla delega di firma ex articolo 42 d.p.r. numero 600-1973 (l'atto di delegazione, pur costituendo un atto endo-procedimentale finalizzato all'emissione dell'avviso di accertamento, ha valenza esterna -Cass. N. 14195-2000-), deve considerarsi superato dalla produzione effettuata in giudizio da parte dell'Agenzia delle entrate e relativo al conferimento di incarico presso la direzione provinciale di Enna nei confronti della dott. Gaspare Ingianni e l'atto dispositivo numero 35-2021 relativo alla delega di firma (l'atto dispositivo numero 35-2021 ed il relativo allegato evidenziano la sussistenza del conferimento della delega di firma, con l'identificazione della tipologia dell'atto, dei delegati e dei limiti, al Capo Team accertamento, dott. Gianluca Cilia), elementi che rispettano le previsioni normative di cui agli articoli 42, commi uno e tre e 61 comma II del d.p.r. numero 600-73 che rispettivamente dispongono il primo che "Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti di ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato..." "L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo" e il secondo che "La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art.42...deve essere eccepita..."; Inoltre, l'art. 4 bis, II comma, Decreto Legge n.78/2015 del 19/6/2015 (conv. con mod. in L.125/2015), dispone che "In relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possono delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonché della complessità gestionale e della rilevanza funzionale ed organizzativa degli uffici interessati, per una durata non eccedente l'espletamento dei concorsi di cui al comma 1 e, comunque, non oltre il (30 settembre 2017)...", normativa entrata in vigore nel 2015 e, pertanto, in epoca successiva alla presente delega.

Nel merito, il ricorso è fondato ed è meritevole di accoglimento.

In particolare, risulta assorbente il secondo motivo di impugnazione relativo alla sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 39 comma secondo d.p.r. numero 600-1973.

Ed invero, è stata utilizzata la metodologia di "accertamento induttivo puro", come del resto ammesso anche da parte resistente.

Tale metodologia può essere utilizzata quando la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati siano così gravi, numerose ripetute da inficiare l'attendibilità-e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento-anche degli altri dati contabili apparentemente regolari.

Nel caso di specie, come risulta dall'atto impugnato e dal PVC, la società ricorrente ha prodotto correttamente tutta la documentazione richiesta dagli accertatori, documentazione elencata a pagina otto del PVC.

Pertanto, non si condivide l'assunto posto alla base dell'accertamento in quanto non si ravvisano i presupposti per procedere ad un accertamento induttivo puro. In sostanza, gli accertatori non hanno spiegato il motivo per il quale abbiano utilizzato tale metodologia, tanto più che la parte ha presentato tutta la documentazione richiesta e non sono state rilevate delle anomalie tali, e soprattutto così gravi, per procedere secondo tale metodo.

Cass. n. 33604 del 18/12/2019

In tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c..

In ogni caso, anche dagli elementi indicati da parte resistente ai fini delle agevolazioni per gli enti associativi previste dall'articolo 148, commi 3,5, 6,7 del d.p.r. 917-1986, occorre che, oltre al rispetto delle previsioni normative, sia assicurato in concreto durante lo svolgimento dell'attività associativa, il rispetto all'attuazione dei principi di partecipazione di democraticità beneficio degli associati.

CASS. n. 553 del 11/01/2023

In tema di agevolazioni per gli enti associativi, previste dall'art. 148, commi 3, 5, 6 e 7, del d.P.R. n. 917 del 1986, ai fini del rispetto delle condizioni soggettive occorre che le disposizioni contenute nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente risultino conformi a quanto indicato nell'art. 148, comma 8, del d.P.R. n. 917 del 1986 e che sia assicurato in concreto, durante lo svolgimento dell'attività associativa, il rispetto e l'attuazione dei principi di partecipazione e di democraticità a beneficio degli associati.

Orbene, nel caso di specie, parte resistente non ha fornito tale prova.

A fronte di deduzioni di segno opposto da parte del ricorrente e da parte del resistente, si può affermare che l'Amministrazione ha fornito una prova insufficiente a fondare l'assunto che ha portato all'emanazione dell'avviso oggi impugnato.

Osserva la Corte che l'articolo sei della legge numero 133 fino al 2022 sull'onere della prova, induce a ritenere l'applicabilità della novella a tutti i processi pendenti alla data del 16 settembre 2022.

Ed invero, con la novella introdotta dall'articolo sei della legge numero 130-2022 è stato aggiunto, all'articolo

sette del decreto legislativo numero 546-1992, il comma cinque-bis secondo cui: "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni...". Tale disposizione è di portata non innovativa ma di più pregnante valenza interpretativa e si applica alle controversie in corso al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge.

In particolare si osserva:

- l'associazione sportiva dilettantistica in oggetto ha come scopo precipuo quello di promuovere diffondere la cultura della danza;
- l'associazione opera in un piccolo centro quale il Comune di [REDACTED];
- l'attività di cui sopra è diretta a soddisfare i bisogni dei propri iscritti;
- possono essere corrisposti dei corrispettivi specifici dei singoli iscritti, erogati a condizione che gli stessi non eccedano i costi di diretta imputazione;
- gli emolumenti percepiti dagli istruttori di danza si appaiono del tutto in linea con la tipologia dell'associazione in esame calata nella piccola realtà geografica di cui sopra; né gli accertatori hanno evidenziato sproporzione alcuna tra i corrispettivi erogati dei singoli soci e le spese di gestione;
- parte ricorrente ha fornito prova delle attività dilettantistiche sportive svolte dall'associazione anche attraverso pubblicità degli eventi.

Tali elementi non consentono di essere superati dalle presunzioni semplici fornite dalla controparte e relative allo svolgimento della vita associativa.

Inoltre, si condividono le argomentazioni di cui alla sentenza numero 319-2022, depositata in data 28 novembre 2022, della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Enna, sezione prima, che ha pronunciato in relazione alle operazioni imponibili relative al medesimo accertamento ma per l'anno d'imposta 2015.

Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato;

condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di giudizio in favore della ricorrente che liquida in complessivi euro 2789, oltre Iva, contributi previdenziali ed accessori di legge se dovuti.