

# ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PERUGIA

*R.G.R. n. 1784/11*

*Sez. 1*

*Udienza: 28.3.2012, ore 9*

*Tizio c/Agenzia Entrate, Direzione Provinciale di Perugia*

## MEMORIA

per **Tizio**, difeso e rappresentato, tanto congiuntamente quanto disgiuntamente, dai dottori commercialisti Massimo Bugatti e Christian Cavazzoni

## IN REPLICA

alle controdeduzioni dell'**Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Perugia, Ufficio Controlli**.

\*\*\*\*\*

### **I – Disattenzioni nell'accertamento**

1

L'Ufficio svolge le proprie controdeduzioni, sul punto, successivamente a quelle sul contestato ricorso, ai fini dell'accertamento, alla categoria antielusiva dell'abuso del diritto.

In termini di diritto processuale l'Ufficio ha perfettamente ragione: se accolta la domanda di annullamento dell'accertamento per inesistenza di abuso del diritto, è assorbita la questione dei due errori di diritto, con riflessi quantitativi, commessi nell'accertamento.

1.1

Nulla l'Ufficio ha controdedotto riguardo alla sua omissione, nel conteggio dell'asserita plusvalenza, delle imposte ipocatastali pagate per la prima denuncia di successione (paragrafo 1.1. del ricorso, alle pagine 5 e 6).

Il silenzio è significativo: l'errore nel conteggio sussiste.

1.2

Sul secondo, lamentato errore di conteggio - omissione del computo, in aumento del costo del terreno, della variazione di questo proporzionale a quella dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo - l'Ufficio obietta (ultima pagina, non numerata, delle controdeduzioni) che *“non può riconoscere l'indice ISTAT con riferimento al 2005 (morte del de cuius) in quanto la prima denuncia di successione è stata presentata nel 2006, stesso anno del negozio di cessione”*.

1.2.1

L'Ufficio commette due errori:

(a) ammesso, in ipotesi, che la data di riferimento del costo-valore di successione del terreno sia non quella di apertura della successione (dicembre 2005), ma quella della prima denuncia fiscale di successione (giugno 2006), comunque la variazione proporzionale a quella dell'indice in discorso dovrebbe essere computata, in quanto la relativa norma di legge - art. 68, comma 2, terzo periodo del d.p.r. n. 917/1986 - la prescrive senza limitazioni riguardo alla durata dell'intercorso possesso del terreno, quindi anche se il periodo intercorso tra l'acquisto e la vendita è inferiore all'anno; si tratterebbe della variazione giugno-dicembre 2006, anziché dicembre 2005-dicembre 2006;

(b) ma, anche e soprattutto, sbaglia nell'assumere che la data di riferimento del valore incluso nella prima denuncia di successione sia quella di presentazione della denuncia stessa, piuttosto che quella di apertura della successione. L'acquisto da parte dell'erede avviene a motivo dell'apertura della successione, dunque dal giorno di questa, non a motivo della presentazione della denuncia di successione: ed infatti l'art. 14, primo comma, lett. a) dell'applicabile d.lgs. n. 346/1990 - *“Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni”* - dispone che *“la base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo*

*ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore in comune commercio alla data di apertura della successione*".

## **II – Inapplicabilità delle sanzioni in ipotesi di accertamento fondato sull'abuso del diritto**

2

Questo motivo di difesa, parimenti assorbito nel creduto caso di annullamento integrale dell'accertamento, è stato svolto nel capo II del ricorso, alle pagine 6/8.

2.1

Sul punto nulla ha controdedotto l'Ufficio.

Anche in questo caso il silenzio è significativo: l'Ufficio è d'accordo con la tesi dimostrata dal ricorrente.

## **III – Insussistenza dell'abuso del diritto**

3

Come già nell'accertamento, l'Ufficio, con dovizia di citazioni giurisprudenziali, afferma l'ammissibilità nell'ordinamento nazionale del ricorso alla categoria dell'abuso del diritto in funzione antielusiva: la parte motivazionale delle controdeduzioni dell'Ufficio è prevalentemente dedicata a questo tema.

3.1

Se non che nel ricorso, pur non condividendosi in principio l'applicabilità nell'ordinamento nazionale, al di fuori dei tributi armonizzati, della categoria in questione, è stato precisato che si intendeva contrastarne non in astratto l'ammissibilità, ma in concreto, nel caso specifico, l'esistenza dei fatti-presupposto (paragrafo 3 del ricorso, alla pagina 8).

Dunque le controdeduzioni, sul punto, sono inconferenti.

3.1.1

Comunque le citazioni giurisprudenziali dell'Ufficio confermano quanto affermato nel ricorso (paragrafo 3.5.1, alla pagina 12): tutti i casi di abuso del diritto prospettati al Supremo Collegio si riferiscono a *negozi giuridici, singoli o correlati, usati in modo distorto per conseguire vantaggi tributari altrimenti indebiti*. Nel paragrafo 3.1.3 si passa in sintetica rassegna la giurisprudenza di Cassazione che la difesa del ricorrente ha potuto reperire nelle banche dati di cui dispone.

Nella fattispecie non vi è alcun negozio giuridico, la denuncia fiscale di successione certamente, non lo è.

3.1.2

La giurisprudenza, comunitaria e nazionale, sull'abuso del diritto nella materia fiscale concorda nel ritenere che spetta a chi voglia far valere l'abuso, dunque all'amministrazione finanziaria, l'onere di spiegare perché il comportamento del contribuente abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica posta in essere, perché sia stato fatto un uso sviato del negozio o dei negozi correlati compiuti; mentre, rispetto alla spiegazione partecipatagli, è onere del contribuente provare l'esistenza di una motivazione dell'operazione diversa dal mero risparmio fiscale (v., *ex multis*, Cass., 21.1.2009, n. 1465; 22.9.2010, n. 20030; 21.1.2011, n. 1372).

3.1.3

E' significativo che la giurisprudenza in materia del Supremo Collegio - in parte anche anteriore alla giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'abuso del diritto riguardo ai tributi armonizzati - si riferisca, in massima parte, a casi di operazioni meramente finanziarie, di breve termine o di durata comunque limitata: *dividend washing, dividend stripping, usufrutto su azioni* (26.1.2000, n. 3979; 3.9.2001, n. 11351; 21.10.2005, n. 20398; 7.3.2002, n. 3345; 21.10.2005, n. 20398; 26.10.2005, n. 20816; 14.11.2005, n. 22392; 16.1.2008, n. 10257; le fondamentali 23.12.2008, nn. 30055, 30056, 30057, a Sezioni Unite, con le quali si è pervenuti alla compiuta enunciazione della categoria/clausola dell'abuso del diritto; 8.4.2009, n. 8487; 12.11.2010, n. 22944). Pratiche le quali, prive di reali connotazioni economico-finanziarie, avevano lo scopo di rendere abusivamente

fruibile l'allora vigente credito d'imposta sui dividendi e, in taluni casi, anche di generare fittizie minusvalenze deducibili.

Altre sentenze si riferiscono a fattispecie diverse.

La sentenza 29.9.2006, n. 21221 riguarda un'articolata operazione intragruppo, avente come punto centrale un contratto di *lease back*, finalizzata a procurare una minusvalenza fittizia, oltre che la fruizione di un indebito contributo pubblico per l'industria cantieristica. Parimenti la 6.8.2008, n. 21170 si riferisce ad un'articolata operazione intragruppo avente ad oggetto macchinari usati, finalizzata a simulare un contratto di *lease back*, con dissimulazione di un voluto e reale contratto di mutuo.

La sentenza 4.5.2007, n. 10273 - l'unica, per quanto consta, relativa all'abuso del diritto nel comparto dell'imposta di registro - si riferisce alla cessione ad un unico acquirente, con unico atto, da parte di un'impresa in procedura di concordato preventivo, di un immobile e di macchinari atomisticamente considerati, riqualficati invece dal fisco, nel loro insieme coordinato, come azienda, alla luce delle diverse prospettazioni, rispetto a quelle enunciate nell'atto di cessione, contenute nella proposta concordataria dell'impresa debitrice.

La sentenza 13.3.2009, n. 6124 si riferisce all'interposizione, quale *cartiera*, di una società sanmarinese.

La sentenza 13.2.2009, n. 3584 si riferisce ad un contratto di *joint venture*, che permetteva, attraverso contratti di licenza e di sublicenza di *know how*, di cedere infine alla *joint venture* prodotti finiti a costi superiori a quelli effettivi.

La sentenza 1°7.2009, n. 18748 si riferisce ad un contratto di locazione non registrato che permetteva di aumentare a piacimento il canone locativo, per procurare alla locataria l'indebita deduzione di maggiori oneri locativi.

La sentenza 26.10.2010, n. 4737 si riferisce ad un contratto di gestione pubblicitaria dell'immagine di un atleta, finalizzato a ridurre la remunerazione di lavoro dipendente percepita da quell'atleta, attraverso l'interposizione di una società dedicata all'utilizzazione economica dell'immagine.

Da ultimo (al momento della stesura di questa memoria), l'ord. 29.9/2.11.2011, n. 22716 si riferisce alla donazione di un terreno edificabile dal genitore al figlio seguita dalla immediata vendita del terreno stesso, operazioni nel loro insieme volte a sostituire, nella determinazione della plusvalenza imponibile, l'esiguo costo fiscale del cespite in capo al donante con il ben più elevato valore di provenienza donativa in capo al beneficiario-venditore.

Sono, tutte, operazioni che non presentano alcuna similitudine con la fattispecie alla quale l'accertamento si riferisce.

#### 3.1.4

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, evidentemente consapevole del prevedibile abuso del ricorso alla categoria/clausola dell'abuso del diritto, si è data responsabilmente carico di circoscriverne l'applicazione con l'approfondita sentenza 21.1.2011, n. 1372, relativa ad un'operazione di *leveraged buy out* che aveva dato luogo ad una significativa deduzione di interessi passivi che, in difetto di tale operazione, non sarebbero stati deducibili.

La si trascrive qui di seguito nella sua parte motivazionale centrale (il grassetto è opera degli estensori di questa memoria):

*“La soluzione del problema deve essere, invece, ricercata nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto, operante anche, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, nell'ordinamento nazionale anche nel campo dell'imposizione diretta, e riferibile anche ad operazioni distinte e collegate tra loro, ove compiute al principale scopo di realizzare un risparmio fiscale. Sono, pertanto, irrilevanti le considerazioni svolte sull'applicabilità al caso di specie dell'art. 10.*

*Si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi, essere disconosciute dall'amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto*

*interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. Si è, così, ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analoga alla GAAR, degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (i.v.a., accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa [C - 255/02](#), Halifax, e costituzionale - secondo Sez. Un., 30005 e 30007/08 - per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'[art. 53 Cost.](#)*

*Il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta - secondo una costante giurisprudenza - l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità.*

*È opportuno richiamare il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 21 febbraio 2008 in causa [C - 425/06](#), Part Service (pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale di questa Corte con ordinanza [n. 21371/06](#)), secondo cui la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Deve, pertanto, disattendersi la tesi sostenuta dalla società nel controricorso, secondo cui lo scopo di risparmio fiscale - perchè l'operazione sia ritenuta abusiva - deve essere esclusivo.*

*4.4. Tanto premesso, occorre verificare se la complessa operazione di cui si discute avesse un determinante scopo di risparmio fiscale, e se in relazione a tale presupposto i giudici di merito abbiano correttamente applicato le regole che governano il riparto dell'onere probatorio.*

*Per entrambi i settori impositivi, infatti, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che incombe all'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale. Tale regime, che nell'ordinamento comunitario è imposto dal principio di proporzionalità (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa [C-28/95](#), A. Leur Bloem), nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica ([art. 42 Cost.](#)), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente ([art. 24 Cost.](#)).*

*4.5. Come questa Corte ha già più volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei c.d. tax shelters, e quindi ad una ricerca, comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuare adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso, come è avvenuto in Germania fin dall'inizio dello scorso secolo, col p. 5 della Reichsabgabeordnung e, di recente, negli U.S.A., attraverso l'inserimento di apposite norme nel Health Care and Education Reconciliation Act of 2010.*

*Il Collegio si riporta, anche per l'inesistenza di un contrasto del principio (non scritto) dell'abuso col principio costituzionale di legalità e riserva di legge in materia fiscale, alle già richiamate sentenze della Sezioni Unite.*

*4.6. Ciò premesso, è necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impres.*

*Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere*

valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, *Intermillis*; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, *Belgio c. Commissione*) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresa, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo è stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (cass. n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali è stata riconosciuta la deducibilità di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da società madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi.

Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti.

Proprio la recente riforma U.S.A. già richiamata prevede che, per essere riconosciuta dal fisco, un'operazione deve avere, non solo "sostanza economica", ma anche "un fine di profitto (a business pur pose)".

4.7. Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non può essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'art. 43 del Trattato CE), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza *Avoir fiscal* (causa 270/83, *Commissione c. Francia*) una libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa [C - 212/97](#), *Centros*, la Corte di Giustizia è giunta a negare il carattere abusivo la collocazione della sede di una società in uno Stato esclusivamente perché ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non viene ivi svolta alcuna attività d'impresa. Orbene, nel caso di specie, la stessa amministrazione finanziaria non sostiene il carattere artificioso della complessa operazione, ma soltanto che lo stesso risultato poteva essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa, e precisamente una fusione, invece che attraverso il trasferimento del pacchetto azionario di B. contro l'assunzione di rilevanti impegni economici per il finanziamento dell'operazione e conseguente riduzione del carico fiscale. Non vengono neppure contestate dall'amministrazione finanziaria le necessità organizzative che miravano ad una gestione unitaria del settore. Infine, l'ufficio non spiega perché la forma giuridica impiegata sia inusuale o inadeguata all'operazione economica. Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale.".

3.2

Ad avviso dell'Ufficio (pagina 3, non numerata, delle controdeduzioni) sussisterebbero ben tre

“*gravi elementi*” dai quali si evincerebbe che “*l'istituto dell'integrazione della successione*” (invero né la dichiarazione di successione, né la sua integrazione sono istituti; sono adempimenti fiscali) sarebbe stato utilizzato per ottenere un indebito vantaggio fiscale:

(a) l'integrazione della denuncia di successione è stata presentata pochi giorni prima dell'atto di compravendita del terreno;

(b) il valore risultante dall'integrazione è esattamente pari al prezzo della compravendita;

(c) il ricorrente “*già conosceva l'andamento del mercato immobiliare negli anni 2004 e 2005*” al momento della presentazione della prima denuncia di successione e, quindi, il valore in questa esposto era quello esatto.

### 3.2.1

Quanto al “grave” elemento sub (a), si osserva che l'integrazione della denuncia di successione è stata presentata nel termine legale di un anno dall'apertura della successione, dopo che, esaurita la contrattazione con il compratore, era stato convenuto il prezzo. Sarebbe stato illogico presentarla prima dell'accordo sul prezzo, ne sarebbe risultato un valore diverso (i) suscettibile di contestazione da parte del fisco, ai fini delle imposte dovute per la successione, se inferiore, (ii) comportante un onere per imposte per la successione superiore a quello giusto ed il rischio di accertamento di maggior valore per l'imminente compravendita, se superiore. Dunque logica e raziocinio esigevano che l'integrazione non precedesse la definizione del prezzo tra le parti.

### 3.2.2

Quanto al “grave” elemento sub (b), si ricorda che già nel ricorso (punto D della descrizione del fatto, alle pagine 3 e 4) si è rappresentato che, ove l'integrazione non fosse stata presentata, l'Ufficio avrebbe verosimilmente considerato inadeguato il valore dichiarato con la prima denuncia, siccome di molto inferiore al prezzo di vendita, concretamente espressivo del “*valore in comune commercio*” (è questa la definizione legale del valore imponibile: v. sopra il paragrafo 1.2.1., lett. (b)), conseguito poco tempo dopo. Lo avrebbe quindi, verosimilmente, sottoposto ad accertamento in rettifica, con irrogazione anche della sanzione per infedele denuncia compresa tra il 100 (minimo edittale) ed il 200 (massimo edittale) per cento dell'imposta.

### 3.2.3

Quanto, infine, al “grave” elemento sub (c), si osserva che il ricorrente, operaio in pensione, non è certo un esperto del mercato immobiliare, tanto meno dell'andamento di questo: ha ritenuto che il valore periziato, per incarico della madre, con riferimento al 1° luglio 2003 fosse rappresentativo di quello alla data, 6 dicembre 2005, di apertura della successione.

Allorché, successivamente alla prima dichiarazione, ha avuto richiesta di acquisto del terreno, ha provveduto ad informarsi, per consapevolmente negoziare il prezzo. Concordato il prezzo con l'acquirente, ha provveduto ad adeguare, come era suo dovere fiscale, il valore successorio del terreno.

### 3.3

Nel ricorso si è: (i) messo in evidenza come, secondo l'Ufficio, il terreno avrebbe avuto un incremento di valore abnorme e contrario al senso comune - 68,92 per cento - nell'arco di dodici mesi, tra l'apertura della successione e la compravendita (paragrafo 3.2, alla pagina 9), (ii) si è determinato, muovendo dal prezzo di vendita in quanto effettivamente espressivo del valore di mercato, il corrispondente valore di mercato alla data di apertura della successione, in applicazione del coefficiente rivalutativo rilevato dall'Agenzia del Territorio per i terreni a destinazione industriale ed artigianale; di seguito si è dimostrato che, anche per tal via, non si sarebbe pervenuti ad un possibile accertamento di imposta sull'asserita plusvalenza (paragrafo 3.3, alle pagine 10/12). Nulla ha controdedotto, in proposito l'Ufficio, pur trattandosi di punti essenziali ai fini dell'astratta applicabilità della categoria dell'abuso del diritto: infatti, in difetto di vantaggio tributario, è escluso radicalmente che possa esservi vantaggio indebito e, così, eventuale abuso del diritto.

\*\*\*\*\*

Si confermano, quindi, le domande formulate con il ricorso introduttivo.

Perugia, 13 marzo 2012

I difensori-procuratori alla lite

*dott. Massimo Bugatti*

---

*prof. dott. Christian Cavazzoni*

---