

## ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PERUGIA

*Contiene: istanza di trattazione in udienza pubblica; istanza di sospensione dell'atto impugnato*

### RICORSO

di **Tizio**, nato a Perugia il ----, ivi residente a -----, strada -----, c.f. -----, difeso e rappresentato, tanto congiuntamente, quanto disgiuntamente, dai dottori commercialisti Massimo Bugatti, c.f. BGTMSM48B22G478R, e Christian Cavazzoni, c.f. CVZCRS72L02G478Q, entrambi con studio a Perugia, in via della Pallotta, 13 - ove il ricorrente elegge domicilio -, telefax 07533312, pec [bcassociati@pec.bcassociati.com](mailto:bcassociati@pec.bcassociati.com), giusta procura alla lite, con elezione di domicilio, in calce al presente ricorso

### AVVERSO

l'avviso di accertamento n. **T3N010503676/2011**, emesso il 2.11.2011 dall'**Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Perugia, Ufficio Controlli** e notificato a mezzo posta con spedizione in data 3.11.2011, relativo a rettifica della dichiarazione unico ai fini **irpef dell'anno 2006** (doc. 1).

### FATTO

A

In data 6.12.2005 è deceduta la sig.ra Caia, madre del ricorrente. Nell'asse ereditario era compreso un terreno censito al Catasto Terreni del Comune di Perugia al Foglio ---, p.lla ---, edificabile con classificazione "*D3-Zone per le piccole industrie e per le attività artigianali, di sviluppo*" (come risulta dalla relazione del geom. Sempronio di cui infra), precisamente quello oggetto della vendita per la quale è accertamento (in appresso: "Terreno").

Nella relativa denuncia fiscale di successione, presentata il 5.6.2006 (quindi ben prima del termine di dodici mesi dall'apertura della successione, previsto dall'art. 39, comma 14-sexies del d.l. n. 269/2003, convertito con modificazioni dalla l. n. 326/2003, che aveva modificato il termine di sei mesi in precedenza stabilito dall'articolo 31, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990), il valore del Terreno fu indicato, con riferimento al 6.12.2005 (apertura della successione), in euro 200.100,00, come specificato nell'avviso di accertamento impugnato.

In relazione a tale denuncia il ricorrente ha pagato con mod. F23 in data 22.5.2006 (doc. 2) le dovute imposte ipotecaria e catastale riferibili al Terreno nella misura del 3 per cento del valore dichiarato, ai sensi dell'art. 1 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990 (imposta ipotecaria 2 per cento) e dell'art. 10 del medesimo decreto legislativo (imposta catastale 1 per cento), dunque nella misura di euro 6.003,00.

B

Detto valore era esattamente reiterativo di quello stimato per il Terreno dal geom. Sempronio di Perugia, con riferimento alla data del 1°.7.2003, con relazione 30.3.2005 redatta per incarico della *de cuius* ai sensi e per gli effetti dell'art. 6-bis della l. n. 47/2004 (per la c.d. "rideterminazione del costo fiscale dei terreni").

Si produce la relazione del geom. Sempronio(doc. 3).

C

Nel prosieguo il ricorrente ha ricevuto offerta di acquisto del Terreno da Nevia s.p.a.: a quel punto, onde condurre una consapevole trattativa, egli ha assunto informazioni di mercato per orientarsi sul prezzo da richiedere e, all'esito, ha convenuto un prezzo di euro 338.000,00, poi recepito nell'atto di compravendita del 21.12.2006, come confermato nell'avviso di accertamento.

D

Considerato che, per la determinazione del valore imponibile dei terreni edificabili, l'art. 14, primo comma, lett. a) del d.lgs. n. 346/1990 (applicabile anche per le imposte ipotecarie e catastali, giusta il rinvio contenuto nell'art. 13, primo comma del d.lgs. n. 347/1990) prescrive sia fatto riferimento al “*valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione*”, in data 5.12.2006 – quindi nel ricordato termine legale di dodici mesi dalla morte della *de cuius* – il ricorrente ha presentato dichiarazione integrativa di successione, elevando il valore del Terreno a euro 338.000,00 (perciò con un'integrazione di euro 137.900,00), come confermato nell'avviso di accertamento.

Ove l'integrazione non fosse avvenuta, il ricorrente sarebbe stato passibile di accertamento fiscale di maggior valore, con aggravio (rispetto alla sorte) di interessi di mora e di sanzione dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta, ai sensi dell'art. 51, primo comma del d.lgs. n. 346/1990, per rinvio ad opera del citato art. 13, primo comma del d.lgs. n. 347/1990.

Sull'integrazione di valore il ricorrente ha pagato i dovuti tributi ipotecario e catastale, nella misura di euro 4.255,00, come confermato nell'avviso di accertamento.

E

Con la vendita del Terreno il ricorrente non ha quindi conseguito, né perciò dichiarato, plusvalenza imponibile ex art. 67, comma 1, lett. b) del tuir n. 917/1986, valendo come costo di acquisto, ai sensi del successivo art. 68, comma 2, terzo periodo, il valore dichiarato nella denuncia di successione, o il maggior valore in seguito accertato e definito, “*augmentato di ogni costo successivo inerente*”.

Ha invece subito una minusvalenza, pari alle somma delle imposte ipotecarie e catastali pagate sul valore del Terreno a motivo della successione e dell'adeguamento del valore di provenienza alla variazione dell'indice del costo della vita (v, per più diretta comprensione, il successivo capo I)

F

In data 31.8.2011 l'Agenzia ha avviato attività istruttoria riguardo alla vendita del Terreno, attività con la quale ha acquisito tutte le informazioni sopra riportate sub A, B, C, nonché, a domanda, la spiegazione fornita dal ricorrente con nota 26.10.2011 (doc. 4), nella quale, in sostanza, era precisato quanto alla precedente lettera D.

G

All'esito dell'istruttoria l'Agenzia ha emesso l'avviso di accertamento oggetto di questo ricorso, con il quale, ritenuto che la dichiarazione integrativa di successione integri un *abuso del diritto* perché finalizzata a

comprimere la plusvalenza conseguita con la vendita del Terreno, ha accertato una plusvalenza imponibile, assoggettabile a tassazione irpef separata, di euro 137.900,00, determinando in euro 31.717,00 l'imposta dovuta, ma ridotta, mediante detrazione della somma di euro 4.250,00 pagata per le imposte ipo-catastali relative alla seconda denuncia di successione, ad un asserito indebito risparmio di imposta di euro 27.462,00; contestualmente ha irrogato la sanzione di euro 27.462,00, ai sensi dell'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 471/1997, per infedele dichiarazione dei redditi. Contro l'atto impositivo e di irrogazione della sanzione si propone ricorso per i seguenti, in ordine di importanza crescente (sarà prerogativa di codesta Commissione, nella decisione, valutare l'eventuale assorbimento di alcuni motivi rispetto ad altri)

## MOTIVI

### I – Disattenzioni dell'accertamento

1

In via preliminare si rileva che l'avviso di accertamento è inficiato da due “disattenzioni”, ovviamente a danno del ricorrente.

1.1

La prima disattenzione consiste nel non aver considerato, in aumento del costo (asseritamente valore esposto nella prima dichiarazione di successione) del Terreno le imposte ipocatastali pagate per il Terreno stesso con la prima denuncia di successione, pari a euro 6.003,00 (v. punto A della narrativa). Spese certamente costituenti *costo successivo inerente*, computabile ai sensi dell'art. 68, comma 2, terzo periodo del tur (v. punto E delle premesse).

Dunque l'asserita plusvalenza accertata deve essere ridotta di questo importo.

1.2

L'art. 68 cit., sempre al comma 2, terzo periodo, stabilisce che il costo deve essere “*rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per famiglie di operai e impiegati*”.

L'Agenzia ha omissa la rivalutazione.

La variazione dell'indice da dicembre 2005 (apertura della successione) a dicembre 2006 (vendita) è stata pari a 1,7 per cento, secondo le rilevazioni dell'ISTAT (doc. 5): dunque il costo (ritenuto dall'Agenzia) di euro 200.100,00 deve essere aumentato di euro 3.410,70 e la plusvalenza accertata corrispondentemente ridotta della medesima (ulteriore somma).

1.3

Conclusivamente l'accertamento è inficiato da “disattenzioni” che hanno comportato comunque una determinazione della plusvalenza in misura di euro 9.413,70 superiore a quella determinabile sulla base delle assunzioni stesse dell'Agenzia.

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

2

L'Agenzia, nell'accertamento, ha inserito una descrizione standardizzata (reiterabile in qualsiasi accertamento che tenti di fondarsi sull'abuso del diritto) della categoria/clausola dell'abuso del diritto, con citazione copiosa

di giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Ma anche nella sua rassegna giurisprudenziale ha commesso una “disattenzione” omissiva, ovviamente in danno del ricorrente.

2.1

Come è noto, la categoria/clausola dell'abuso del diritto è stata introdotta dal Supremo Collegio nel “diritto vivente” interno (con estensione anche ai tributi non armonizzati) per derivazione dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale, a motivo della liceità degli strumenti utilizzati e, quindi, della non violazione di precetti, obblighi e divieti, esclude costantemente che l'abuso del diritto possa dare luogo all'applicazione di sanzioni ed interessi, dovendo gli stati limitarsi a far valere la sola pretesa della (giusta) imposta. Al riguardo si rilegga la nota sentenza Halifax, pietra miliare della giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto nelle materie fiscali, causa C-255/02 del 2006. A questa linea ha aderito la Corte di Cassazione, allorché ha preso in esame, in presenza di ritenuto abuso del diritto, l'aspetto sanzionatorio: si legga la sentenza n. 12042 del 1°/4/25.5.2009 che sul punto così recita: *“4.3.- Il quarto motivo di censura (par. 2.1.4) è fondato. In effetti, la sentenza impugnata non reca alcuna motivazione per il rigetto (implicito) della domanda di disapplicazione delle sanzioni; domanda da ritenere fondata, in presenza di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso di diritto.”*

Dunque la sanzione non era comunque infliggibile, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997: *“Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono”*.

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

3

La categoria/clausola abuso del diritto è stata sottoposta a critiche da parte della dottrina, che ne contesta l'applicabilità in un ordinamento, quale quello italiano, di diritto codificato e che, nell'ambito del diritto tributario, conosce un numero notevole di disposizioni antielusive specifiche, ma nessuna di carattere generale.

Nondimeno non si intende qui contrastare il pensiero del Supremo Collegio, che per la sua funzione nomofilattica garantisce *“l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge”*.

Si contrasta, invece, l'uso che della categoria/clausola è stato fatto nella fattispecie.

3.1

Nel caso per il quale si controverte non vi è stato abuso del diritto, ma abuso da parte dell'Agenzia della categoria/clausola dell'abuso del diritto, intesa come grimaldello capace di forzare qualsiasi porta, come *latinorum* che consenta di prescindere da ogni ragionevole argomentazione.

3.2

Ad avviso dell'Agenzia avrebbe dovuto restare cristallizzata la prima denuncia di successione, costituendo la seconda un abuso del diritto.

Dunque tra dicembre 2005 (successione) e dicembre 2006 (vendita) il valore del Terreno sarebbe aumentato da euro 200.100,00 a euro 338.000,00, dunque del 68,92 per cento.

Nessuna spiegazione l'Agenzia fornisce riguardo alle ragioni di un così marcato aumento di valore in un breve intervallo di tempo. Spiegazione dalla quale, invero, non avrebbe potuto esimersi, perché, in difetto, non vi è fondamento per asserire, se non in *latinorum*, che vi è stato abuso del diritto. In proposito si tenga presente che 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, 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).

### 3.3

L'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto consultare, al riguardo, l'Agenzia del Territorio, che nell'ambito dell'amministrazione dello Stato è l'ente tecnicamente qualificato per le stime immobiliari. Ma ciò non ha fatto, perché ben consapevole che mai, questa, avrebbe fornito una spiegazione coerente con il ritenuto, rapidissimo aumento di valore del 68,92 per cento. Non occorre essere esperti del mercato immobiliare per escludere, radicalmente, che un terreno che non abbia mutato le sue caratteristiche edificatorie abbia registrato un così marcato aumento di valore in un periodo di tempo così breve.

### 3.4

Ciò che ha omesso di fare l'Agenzia delle Entrate è stato fatto, invece, dal ricorrente.

Per incarico del Comune di Perugia, che riteneva utile assumere informazioni di carattere tecnico - estimativo per poter procedere, ai fini ici, all'accertamento dei valori delle aree edificabili ricadenti nel territorio comunale, l'Agenzia del Territorio ha rilasciato al committente un voluminoso documento tecnico (47 pagine, più una grande quantità di allegati) di valutazione di dette aree (distintamente per zona e per destinazione edificatoria), in data 19.12.2006, prot. n. 15922 (in estratto, la prima pagina e quelle significative per la presente controversia - doc. 6).

Ivi si legge, alle pagine da 42 a 44, che le stime dell'Agenzia del Territorio sono riferite all'anno 2006 e che, per gli anni precedenti, a risalire fino al 2001, si è proceduto con il metodo della *regressione dei dati*, sulla base di attendibili contributi tecnici indicati nelle note.

Ebbene, per le aree, come il Terreno, suscettibili di destinazione edificatoria industriale ed artigianale, detta Agenzia ha accertato che nel periodo della regressione il fattore di sconto è pari al 5 per cento per anno (si veda la fine di pagina 47 del documento).

Allora, muovendo dal valore (oggettivo, perché prezzo) di euro 338.000,00 riferito al dicembre 2006 (vendita), si perviene, applicando appunto lo "sconto" del 5 per cento, ad un valore di euro 321.905,00 riferito al

dicembre 2005 (successione).

Come precisato nel superiore paragrafo 1.1, a detto valore iniziale-costo si deve aggiungere l'onere delle imposte ipocatastali, 3 per cento, dunque 9.657,15.

Come precisato nel superiore paragrafo 1.2, al medesimo valore si deve aggiungere anche l'incremento dell'indice del costo della vita, dunque 1,70 per cento, perciò euro 5.472,39.

Ne segue che il costo da contrapporre al ricavo è pari a euro 337.034,54, sì che l'ipotetica plusvalenza conseguita sarebbe pari a euro 965,46, importo risibile.

L'irpef a tassazione separata dovuta sarebbe, all'applicabile aliquota del 23 per cento, pari a euro 222,00, ma da questa occorrerebbe dedurre, così come proceduralmente ha fatto l'Agenzia nell'accertamento, l'imposta ipocatastale 3 per cento sulla differenza tra il valore di euro 338.000,00 dichiarato nella seconda denuncia di successione e quello di euro 321.905,00, quindi su euro 16.905. La deduzione sarebbe quindi di euro 483,00, sì che l'abuso del diritto ascritto al ricorrente avrebbe dato luogo non ad un risparmio di imposta, ma ad un aggravio pari alla differenza tra euro 483,00 e euro 222,00, quindi a euro 261,00.

Questo è il risultato se, invece che con il *latinorum*, si affronta il caso con la *ragione*.

3.5

Siano consentite alcune inutili, a questo punto, brevi considerazioni sul distorto uso fatto, nella fattispecie, dall'Agenzia della categoria/clausola dell'abuso del diritto.

3.5.1

In tutte le sentenze, della Corte di Giustizia e della Corte di Cassazione, sull'abuso del diritto fin qui note, l'abuso è stato sempre e soltanto ravvisato in presenza di uno o più (correlati in un disegno unitario) *negozi giuridici* aventi lo scopo esclusivo o prevalente (rispetto a quello economico proprio del negozio o dei negozi correlati) di procurare al contribuente un indebito vantaggio fiscale.

Ora l'Agenzia di Perugia, con originalità che esime da commenti, ritiene di poter rinvenire l'abuso del diritto anche nell'*adempimento di un obbligo tributario* (quello delle fedele denuncia di successione).

3.5.2

Tutte le sentenze della Corte di Cassazione sull'abuso del diritto hanno ad oggetto fattispecie nelle quali l'abuso era evidente; molte tra queste si riferiscono all'utilizzo delle note pratiche elusive del *dividend washing* e della costituzione del *diritto di usufrutto a termine su azioni o partecipazioni*, finalizzate a consentire la fruizione del credito d'imposta sui dividendi, inammissibile in quei casi in assenza di ricorso a quelle pratiche.

3.5.3

Il ricorso alla categoria/clausola dell'abuso del diritto va fatto *cum grano salis*, non per perseguire comunque gli obiettivi di *budget* degli accertamenti, ma avendo sempre riguardo alla effettiva *capacità contributiva* e mai dimenticando il principio della *responsabilità* nell'agire, che deve essere massima nella P.A..

## DOMANDE

Corretto il reddito imponibile accertato per i motivi svolti nel capo I, dichiarata comunque inapplicabile la sanzione per i motivi svolti nel capo II, voglia codesta Commissione annullare l'avviso di accertamento.

Con riserva di memorie e di ulteriori produzioni documentali, nonché con vittoria di spese e di onorari del giudizio.

### **Si chiede la trattazione in udienza pubblica.**

*Ai fini del contributo unificato, si dichiara che il valore della controversia è di euro 27.462,00; il contributo dovuto, pari a euro 250,00, sarà assolto mediante contrassegno che sarà applicato alla nota di iscrizione a ruolo della controversia.*

Il ricorrente chiede inoltre, in via cautelare, la

### **SOSPENSIONE**

dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992.

Per quanto attiene al *fumus bonis iuris* si fa rinvio ai motivi sopra svolti.

Riguardo al *periculum in mora* si rappresenta che il ricorrente versa in condizioni di indigenza e di bisogno.

Egli è un ex-operaio in pensione, il suo reddito è modesto: già nel biennio 2004/2005 era pari rispettivamente, a euro 11.433,00 e a euro 10.336,00, come si legge nell'avviso di accertamento; nel 2010 il suo reddito imponibile è stato di euro 10.835,00, come da dichiarazione dei redditi (doc. 7).

Il ricorrente è coniugato con Tezia, come è comprovato dal quadro "Familiari a carico" costituente parte della dichiarazione dei redditi per il 2010, nonché dall'atto di vendita più avanti prodotto con il n. 11. Costei è afflitta cronicamente da gravi patologie:

- demenza degenerativa primaria in fase conclamata e ipertensione arteriosa sistemica, come da certificazione dell'Azienda Ospedaliera di Perugia del 18.8.2009 (doc. 8); demenza a motivo della quale la medesima è stata interdetta, come risulta dall'atto di vendita nel prosieguo prodotto con il n. 11;
- severa disfagia con conseguente malnutrizione, disidratazione e progressivo scadimento delle condizioni generali come da certificazione dell'Azienda Ospedaliera di Perugia del 21.4.2010 (doc. 9).

L'assistenza pubblica non è in grado di provvedere compiutamente alle esigenze della predetta, sì che il ricorrente deve provvedervi anche personalmente, con spese eccedenti le sue entrate e risorse.

La somma ricavata con la vendita del Terreno, prossimo alla casa di abitazione del ricorrente ma da questa staccato, fu reimpiegata per acquistare in pari data (all'epoca le condizioni di salute della coniuge non erano quelle, gravi, di cui sopra), con il medesimo strumento notarile, altro terreno a confine con la casa, come da atto notaio Paolucci di Perugia del 21.12.2006 (doc. 10). Il prezzo di acquisto fu di euro 291.750,00, ma sostanzialmente nulla restò al ricorrente della maggior somma ricavata con la vendita del Terreno, a motivo delle spese accessorie di acquisto (imposte di trasferimento – iva sulla metà del prezzo; di registro, ipotecaria e catastale sull'altra metà -; atto notarile).

Proprio per le necessità di sopravvivenza della famiglia e di sostentamento della coniuge gravemente inferma, il ricorrente si è poi trovato nella necessità di rivendere parte del terreno come sopra acquistato, con atto notaio Paolucci di Perugia del 15.6.2011 (doc. 11), ricavando la somma di euro 210.505,00, in parte già consumata anche per pagare debiti accumulati e, per il residuo, da amministrare e spendere parsimoniosamente, essendo insufficiente la modesta pensione per far fronte alle descritte esigenze.

Si producono:

1. avviso di accertamento n. T3N010503676/2011;
2. mod. F23 in data 22.5.2006;
3. relazione di stima del geom. Sempronio;
4. nota 26.10.2011 del ricorrente all'Agenzia delle Entrate;
5. rilevazioni dell'ISTAT relative alla variazione dell'indice del costo della vita;
6. documento tecnico di valutazione 19.12.2006, prot. n. 15922 dell'Agenzia del Territorio;
7. dichiarazione dei redditi per l'anno 2010;
8. certificazione dell'Azienda Ospedaliera di Perugia del 18.8.2009;
9. certificazione dell'Azienda Ospedaliera di Perugia del 21.4.2010;
10. atto di acquisto di terreno notaio Paolucci di Perugia del 21.12.2006;
11. atto di vendita di terreno notaio Paolucci di Perugia del 15.6.2011.

Perugia, 28 novembre 2011

I difensori – procuratori alla lite.

dott. Massimo Bugatti \_\_\_\_\_

prof. dott. Christian Cavazzoni \_\_\_\_\_

### **PROCURA ALLA LITE**

Conferisco mandato di difesa e di rappresentanza nella presente controversia, in questo grado e nell'eventuale grado successivo, nonché negli eventuali giudizi di revocazione, ai dottori commercialisti Massimo Bugatti e Christian Cavazzoni, entrambi con studio a Perugia, in via della Pallotta, 13, ove eleggo domicilio, sia congiuntamente, che disgiuntamente tra di loro, con facoltà di farsi sostituire da altri professionisti abilitati.

Perugia, 28 novembre 2011

Tizio \_\_\_\_\_

Vera la firma

dott. Massimo Bugatti \_\_\_\_\_

prof. dott. Christian Cavazzoni \_\_\_\_\_



