

..... c. AGENZIA ENTRATE

Onorevole
Commissione tributaria provinciale
di

**RICORSO CONTRO AVVISO DI RETTIFICA DI VALORE
E DI LIQUIDAZIONE D'IMPOSTA**
(imposta di registro e sanzioni per euro

Onorevole Collegio,

lo scrivente, dott., con sede a, in via, difensore e domiciliatario del, cod. fisc., il cui legale rappresentante è indicato nella procura speciale alle liti che è apposta in calce al presente atto, del quale costituisce parte integrante;

visto l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta fatto notificare dall'Agenzia delle entrate - ufficio del registro, atti, di il (all. 1);

richiamata la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale disposta dall'art. 1, legge 7 ottobre 1969, n. 742;

ai sensi degli artt. 18-21, D.lgs. 546/1992, e successive modificazioni,

ricorre

avverso detto atto esponendo le circostanze e le argomentazioni che seguono.

Fatto e atto impugnato

Con atto n. / di rep., notar in, reg. a il al n., veniva trasferita la proprietà di un immobile sito in al prezzo di euro

Con avviso di rettifica n., emesso dal citato Ufficio, notificato il, il valore dichiarato veniva elevato a euro e liquidata la maggiore imposta di euro, con la seguente motivazione:

.....

Motivi d'impugnazione

1. *L'accertamento è nullo per omessa o insufficiente motivazione.*

L'art. 51, co. 3, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, stabilisce che il prezzo o il valore dichiarato dalle parti nell'atto è controllato dall'Ufficio avendo riguardo:

- a) «ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto (.....), che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero»
- b) «al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché»
- c) «a ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni».

Il successivo art. 52, comma 2, dispone che l'avviso di accertamento, notificato per rettificare il valore dichiarato, «*deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti e degli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali è stato determinato*». La motivazione dell'avviso di accertamento deve pertanto essere costituita:

- a) dalla descrizione dei beni o diritti;
- b) dall'indicazione dei criteri di stima.

Poiché "il valore venale in comune commercio" non è un criterio, ma l'oggetto della valutazione (vedasi il chiaro disposto dell'art. 51, co. 2, D.P.R. cit.), deve affermarsi l'inesistenza o l'insufficienza della motivazione allorché ricorre una delle seguenti fattispecie:

- non è stato indicato alcun criterio di valutazione, essendo irrilevante l'eventuale descrizione dei beni contenuta nell'avviso;
- è stato fatto rinvio all'intero art. 51, co. 3, per cui non è dato conoscere quale criterio sia stato in concreto adottato;
- è stato fatto rinvio al "valore corrente di mercato" o frase analoga, che - come poc'anzi accennato - non costituisce criterio di valutazione;
- è stato fatto rinvio a documenti provenienti dall'Ute o dai Comuni, non messi a disposizione del contribuente (violazione dell'art. 7, co. 1, legge 27 luglio 2000, n. 212) o non contenenti l'indicazione dei criteri di valutazione, ma eventualmente solo la descrizione dei beni o diritti.

Nella presente fattispecie la motivazione dell'avviso di accertamento nel merito si riduce a

.....
L'impugnato avviso di accertamento difetta pertanto della motivazione; infatti non è stato specificato quale criterio di valutazione è stato applicato tra quelli prescritti dal citato art. 51. Conseguenza del difetto di motivazione è la nullità dell'avviso di accertamento, giacché la motivazione è elemento essenziale per la legittimità di tutti gli atti amministrativi capaci di incidere sul patrimonio dei cittadini (giurisprudenza pacifica).

2. L'accertamento è annullabile per mancato assolvimento dell'onere della prova.

Stabilisce l'art. 2697, co. 1, cod. civ., che «chi vuol far valere un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento».

Non c'è dubbio che nella presente *controversia è l'Ufficio che asserisce di essere creditore del contribuente*, tant'è che esso ha emesso avviso di accertamento per azionare il proprio diritto di credito, mentre il contribuente lo ha contestato. Il fatto, al quale la legge ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria, e quindi il sorgere del credito dell'Erario, è individuato dallo stesso Ufficio: gli immobili compravenduti avrebbero un maggior valore venale con (...) «*riguardo ai trasferimenti (...), alle divisioni e alle perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto (...), che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni (...)*» (così testualmente la norma e l'avviso di accertamento nella parte a stampa del frontespizio).

.....
.....
La Cassazione e la Commissione centrale hanno ripetutamente affermato che l'enunciazione astratta del criterio di valutazione adottato, se può salvare l'avviso di accertamento dalla nullità per omessa motivazione, non esime l'Amministrazione dal fornire nel corso del processo la prova richiesta dall'art. 2697, co. 1, cit.: la prova quindi degli elementi concreti posti a base della propria pretesa.

Per l'Ufficio è passato inosservato che l'art. 23, co. 2, D.lgs. 546/1992, nel disciplinare la costituzione in giudizio dell'Amministrazione, prescrive il deposito presso la segreteria della Commissione adita del proprio fascicolo contenente (...) i documenti offerti in comunicazione.

L'Ufficio mostra di ignorare la giurisprudenza creatasi a partire dalla famosa sentenza della Cassazione del 13 novembre 1979, n. 2990 (sez. I, pres. Falletti, est. Caturani, in *Giur. it.* 1979, I, 1, con nota favorevole di Granelli, *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*), alla quale la Comm. trib. centr. ha aderito con dec. 12 febbraio 1981, n. 1768 (sez. XV, pres. Giannattasio, in *Giur. imp.* 1981, pag. 29, con nota redaz. favorevole) e dec. 17 novembre 1993, n. 3192 (sez. V, pres. Scarcella, rel. Carmenini, in *Guida norm.* 1994, n. 70, pag. 28).

La materia risulta ora autorevolmente e definitivamente regolata dalla Cassazione 4 gennaio 1993, n. 8 (sezioni unite, pres. Brancaccio, rel. Finocchiaro, in *Giur. imp.* 1993, p. 90, e in *Boll. trib. inf.* 1993, p. 612), la quale, pur ritenendo «necessario e sufficiente che l'avviso (...) enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendono in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi», ha statuito l'esigenza che l'avviso stesso, «in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi, sia pur implicitamente, le ragioni che rendono inutilizzabili tali criteri legali nel singolo rapporto, salvo poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato, nel quadro del parametro prescelto (...)» (Cass. 21 dicembre 1990, n. 1241; Cass. 17 agosto 1990, n. 8351; Cass. 20 novembre 1989, n. 4966; Cass. 3 agosto 1989, n. 3578, e precedenti conformi)». Sul punto conforme anche Cassazione, sez. un., 13 luglio 1989, n. 3285.

Pertanto, se l'Ufficio ha rettificato il valore dichiarato applicando il criterio comparativo, è suo onere provare in giudizio l'esistenza di trasferimenti, divisioni o perizie intervenuti nell'ultimo triennio e aventi per oggetto gli stessi immobili o altri similari, mentre, se tale prova verrà data, spetta al contribuente la prova contraria.

Con riserva di riportare ulteriori decisioni a sostegno della tesi secondo cui l'onere della prova incombe sull'Ufficio, si rammenta intanto, proprio in tema di imposte sui trasferimenti: Comm. trib. centr., sez. XI, 18 marzo 1996, n. 1160, pres. Aponte, rel. De Martiis (in *Guida norm.* 1996, n. 88, pag. 30), secondo la quale «in sede contenziosa (...) l'ufficio ha l'onere di provare la sussistenza di concreti elementi di fatto che, nel quadro del parametro prescelto (...), giustificano il quantum accertato». Vedasi anche Cass., sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10052, confermativa dell'indirizzo che pone a carico dell'Amministrazione l'onere di provare il maggiore valore non essendo sufficiente la produzione della stima dell'UTE.

Al contribuente non resta quindi che contestare la rettifica di valore e attendere la prova che dovrà fornire l'Ufficio.

.....
.....

3. Il valore indicato nell'atto di trasferimento non è soggetto a rettifica.

Stabilisce l'art. 52, co. 4, D.P.R. 131 cit., che «non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore per i terreni a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto», salvo che si tratti di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedano la destinazione edificatoria, e, per i fabbricati classificati nei gruppi A, B e C, «a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito», salvo che si tratti di unità immobiliari classificate nelle categorie A/10 e C/1, alle quali si applicano rispettivamente i moltiplicatori 50 e 34 (v. anche D.M. 14 dicembre 1991).

In fattispecie:

.....
.....
A prova dell'illegittima rettifica di valore effettuata dall'Ufficio si allegano i seguenti certificati catastali (all. *sub*

Oggetto della domanda

Richiamato quanto sopra esposto in fatto e in diritto,

c h i e d e s i

- *in via principale*, la nullità dell'accertamento per omessa o insufficiente motivazione (art. 52, co. 2, D.P.R. 131, cit.);
- *in via subordinata*, l'annullamento dell'accertamento non avendo l'Ufficio dimostrato ex art. 2697, co. 1, cod. civ., la fondatezza della rettifica di valore;
- *in via di ulteriore subordine*, l'annullamento dell'accertamento in quanto il valore indicato nell'atto non è soggetto a rettifica a norma dell'art. 52, co. 3, D.P.R. cit.;

e in ogni caso la *condanna dell'Ufficio al rimborso* ex art. 69, D.lgs. cit., delle somme che risultino versate dal contribuente alla data della sentenza, nonché delle spese di giudizio ex art. 15 e con riserva quindi di presentare tempestivamente la nota delle spese. In fattispecie si ritiene inapplicabile la compensazione delle spese in quanto l'accertamento è stato emesso in spregio a una giurisprudenza assolutamente pacifica; la pronuncia di compensazione delle spese di giudizio suonerebbe quale sanatoria di un comportamento non più giustificabile.

Con osservanza.

.....,

(dott.)

Elenco ex art. 24, co. 1, D.lgs. cit., dei documenti da depositare nel fascicolo di parte art. 22, co. 4:

sub 1 - fotocopia dell'atto impugnato

sub 2 -

sub 3 -

sub 4 -