

ACCERTAMENTO

Interposizione (reale) societaria: gli immobili utilizzati dai professionisti

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

Nonostante la **revisione della disciplina dell'abuso del diritto**, resasi necessaria al fine di creare i presupposti per instaurare un clima di maggior serenità e certezza nei rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, si continua ad assistere a contestazioni mosse dagli organi verificatori in merito a presunti **arbitraggi fiscali** asseritamente perpetrati utilizzando **veicoli societari** – non solo da parte delle **imprese**, ma anche da parte degli **esercenti arti e professioni** – con conseguenti rilievi operati facendo leva sull'istituto dell'**interposizione (reale) societaria**, talora ricorrendo - non già al disposto dell'[articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#) - bensì alla disciplina anti-abuso prevista dall'[articolo 10-bis L. 212/2000](#).

Uno dei casi tipici di simili contestazioni è rappresentato dall'asserita **interposizione di società esercenti attività di mera gestione immobiliare**, in tutto o in parte **partecipate dal contribuente** e/o, se del caso, anche da "**parti correlate**" rispetto al professionista, il quale eserciti l'attività in un immobile, condotto a titolo di locazione, di proprietà della medesima società.

In tal caso, l'asserito **indebito vantaggio fiscale**, da rendere inopponibile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe rappresentato dal **differenziale impositivo** che sarebbe emerso nel caso in cui l'immobile fosse stato invece **acquistato direttamente dal professionista**, considerato che le relative **quote di ammortamento** non sarebbero state in tal caso deducibili ai fini della **determinazione del reddito di lavoro autonomo**, almeno con riguardo agli immobili acquistati o costruiti dal 15/6/1990 al 31/12/2006 e a quelli acquistati o costruiti a partire dall'1/1/2010, così come di recente ricordato anche dal Cndcec con il **documento di ricerca del 25 luglio 2019**. Se l'immobile è stato, invece, acquistato dalla società e poi **concesso in locazione al lavoratore autonomo**, da un lato la società avrà **dedotto le relative quote di ammortamento**, facendo concorrere, in positivo, i canoni di locazione, dall'altro **il professionista avrà dedotto i medesimi canoni di locazione**.

Analoghe considerazioni valgono anche per i casi in cui l'immobile non fosse stato acquistato dalla società a titolo di proprietà, bensì di **locazione finanziaria (leasing)**, almeno con riguardo ai **contratti stipulati dal 15/6/1990 al 31/12/2006**, nonché per quelli **stipulati nel periodo intercorrente tra l'1/1/2010 e il 31/12/2013**, così come di recente ricordato anche dal Cndcec con il succitato recente documento di ricerca.

Nelle contestazioni talora mosse dai verificatori viene sovente posto l'accento sulle

motivazioni che avrebbero indotto il contribuente a **non acquistare direttamente l'immobile**, da individuarsi essenzialmente nel **conseguimento dell'indebito vantaggio fiscale**, omettendo tuttavia di considerare:

- che rappresenta una **valida ragione economica**, oltre a rispondere a un sicuro interesse meritevole di tutela, la **costituzione da parte di un contribuente** (esercente arti e professioni) e dei propri familiari di una **società** cui attribuire la funzione di **entità deputata a condurre e valorizzare gli investimenti immobiliari**, ivi compreso l'immobile nel quale lo stesso esercita la propria attività professionale, previa stipulazione di un **contratto di locazione**. La costituzione di società immobiliari consente, inoltre, al contribuente di dotarsi talvolta di uno strumento cui è in parte attribuita anche funzione di **asset protection**;
- che l'[articolo 10-bis, comma 4, L. 212/2000](#) prevede che **il contribuente non sia tenuto a condurre i propri affari in modo necessariamente "autolesionista"**, nemmeno sotto il profilo fiscale, essendo garantita "[...] **la libertà di scelta del contribuente [...] tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale**";
- la **piena legittimità**, quindi, della scelta del contribuente e dei propri familiari di dotarsi di un **assetto proprietario condiviso in forma societaria**, dovendo eseguire un investimento di cospicuo valore con apporti di denaro effettuati dai soci – ricorrendo spesso anche alla **leva finanziaria bancaria** – secondo uno schema che risponde a una condotta razionale, del tutto lineare e fisiologica.

Tali aspetti sono già stati presi a riferimento da **numeroso sentenze**; tra queste, per esempio:

- la **CTR Piemonte** che, con la [sentenza n. 185/5/19 dell'11 febbraio 2019](#), ha stigmatizzato come *"ricorrono nel caso di specie **valide ragioni economiche** volte a esigenze di **miglioramento strutturale e funzionale dell'attività professionale**, quale indubbiamente è l'avvio di uno studio notarile, in cui la scelta se operare direttamente l'acquisto dello studio o ricorrere a una locazione di lungo periodo ha tenuto conto di molti fattori tra cui anche quello del **risparmio fiscale**, che però non rappresenta l'unico elemento di convenienza. [...] ritenere che vi sia stata **elusione** per il solo fatto che vi fosse un rapporto di natura familiare è affidarsi a mere congetture o postulare che a fronte di due scelte entrambe con un contenuto economico apprezzabile il contribuente sia tenuto a privilegiare quella con il sistema fiscale più oneroso il che verrebbe a contrastare con il principio economico e anche giuridico dell'**economicità delle scelte imprenditoriali** che necessariamente includono anche, e non solo, il trattamento fiscale che nel caso di specie era recentemente passato da un regime di deducibilità delle quote di ammortamento a quello di indeducibilità"*;
- la **CTR Veneto** che, con le [sentenze n. 267 del 21 febbraio 2017](#) e [n. 962 del 6 settembre 2016](#), ha ritenuto che *"un **professionista** e la consorte sono **liberi di comprare l'immobile ove verrà svolta l'attività del primo** utilizzando una **società** da loro formata - con il risultato di **diversificare gli investimenti familiari** e **separare un capitale dal lavoro svolto**"*;
- la **CTP Reggio Emilia** che, con la [sentenza n. 12/2/18 del 28 febbraio 2018](#), ha rilevato

che “non si comprende a quale titolo il trattamento fiscale del costo locativo immobiliare debba essere trattato diversamente a seconda della “proprietà” della società locatrice, venendosi in questa ipotesi a creare una sorta di **irrazionale disparità di trattamento**, senz'altro non ammessa e/o giustificata dal sistema; [...] non vale dedurre, come fa l'Agenzia, che la Ricorrente avrebbe “**abusato del diritto**” perché se la medesima operazione acquisizione del fabbricato tramite locazione finanziaria, fosse stata effettuata dalla Stessa come **professionista lavoratore autonomo**, le rate della locazione finanziaria **non sarebbero state deducibili** posto che la Ricorrente si è limitata, come suo diritto ex comma 4 articolo 10 bis cit. [...] ad **opzionare la via meno onerosa fiscalmente** per avere disponibilità degli uffici in cui svolgere il proprio lavoro; insomma la Ricorrente ha posto in essere un serie di operazioni che hanno una **chiara sostanza economica** e che le hanno permesso un **risparmio d'imposta non indebito e dunque legittimo**”.

Sul tema, pertanto, sarebbe auspicabile una **chiara presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria**, allo scopo di ricondurre nell'alveo naturale di operatività della norma anti-abuso le attività di verifica e accertamento, altrimenti pregiudizievoli anche per il fondamentale diritto – costituzionalmente garantito – di **libertà d'iniziativa economica privata**, senza dover alimentare ulteriore contenzioso, sul cui esito già grava un ormai consolidato orientamento, chiaramente e condivisibilmente “**punitivo**” nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

Scopri le sedi in programmazione >