

## 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 **numerose 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 >](#)