

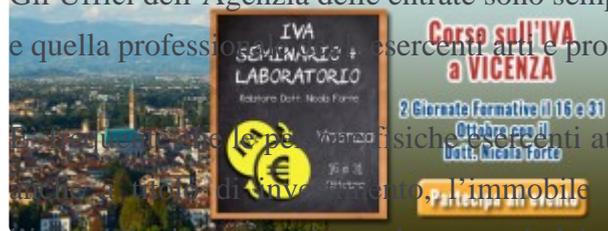
Studio professionale locato da società partecipata dal professionista stesso: i rischi di abuso del diritto

di

Publicato il 26 Ottobre 2017

in caso di studio professionale di proprietà di una società partecipata dal professionista che loca l'immobile, possono sorgere contestazioni in base al concetto di abuso del diritto: una sintesi delle nuove tendenze nei controlli fiscali in tema di imposte sui redditi e IVA

Gli Uffici dell'Agenzia delle entrate sono sempre più attenti nel verificare gli incroci tra la sfera personale e quella professionale di esercenti arti e professioni.



Le professioni e attività professionali abbiano acquistato nel corso degli anni, l'immobile utilizzato quale sede dell'attività. Tuttavia in molti casi l'immobile risulta acquistato da una società interamente partecipata dal professionista e dal coniuge (o dai figli) che a sua volta lo concede in locazione al professionista stesso. **Studio professionale locato da società**

L'Agenzia delle entrate ha spesso contestato la **spettanza del diritto alla deduzione del costo e dell'iva** addebitata a seguito dell'esercizio della rivalsa ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

Le argomentazioni a sostegno della maggiore pretesa impositiva sono di diverso genere. In alcuni casi l'Agenzia delle entrate disconosce l'esistenza del rapporto locatizio, in altri la rettifica viene argomentata sulla base del comportamento elusivo, in altri ancora si tira in ballo il nuovo abuso del diritto o anche si contesta l'eccessivo ammontare del canone invocando l'antieconomicità della scelta effettuata dal professionista che avrebbe "accettato" di pagare un canone di locazione senza alcuna ragione di gran lunga più elevato rispetto a quello di mercato.

Il tema è molto complicato e dovrebbe essere esaminato sotto diversi profili. Deve anche considerarsi che il quadro normativo di riferimento è radicalmente cambiato con la codificazione del cosiddetto abuso del

diritto.

Il Fisco sospetta circa la correttezza del comportamento in quanto l'art. 54 del TUIR, che disciplina i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non consente la **deducibilità del costo** di acquisto degli immobili strumentali. Pertanto anche se l'ufficio viene utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività, non è consentita la deducibilità delle relative quote di ammortamento. Viceversa non è prevista alcuna limitazione per la deduzione quale costo dei canoni di locazione pagati per ottenere la disponibilità dell'immobile. Pertanto la locazione per il tramite della società posseduta dal professionista rappresenterebbe un mezzo per superare, secondo gli uffici, la limitazione normativa.

Il medesimo problema **non sussiste, però, ai fini Iva**. L'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, che contiene numerose limitazioni del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, non dispone nulla per ciò che riguarda gli immobili strumentali acquistati dai professionisti. La circostanza è dovuta principalmente alla necessità di rispettare le disposizioni comunitarie. Il legislatore aveva previsto, diversi anni fa, una specifica limitazione in tal senso. Per un solo anno, in passato, i professionisti non hanno potuto considerare in detrazione l'Iva assolta per l'acquisto di immobili strumentali aventi categoria catastale A/10 a seguito di una specifica limitazione prevista dal legislatore. Tuttavia, la predetta disposizione, ha avuto vita breve essendo chiaramente in contrasto con il dettato della normativa comunitaria. A seguito dell'apertura di una specifica procedura di infrazione il legislatore è dovuto prontamente intervenire modificando il testo dell'art. 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972.

L'Iva relativa agli acquisti degli immobili strumentali per natura, effettuati dai professionisti, è integralmente detraibile. Non si comprendono, quindi, le ragioni su cui sono fondate le contestazioni del Fisco. L'acquisto dell'immobile effettuato direttamente dal professionista consentirebbe comunque di conservare il diritto alla detrazione dell'Iva. Pertanto la detrazione dell'Iva addebitata con i canoni di locazione fatturati dalla società non attribuirebbe al professionista alcun ulteriore vantaggio.

Occorre poi considerare che anche la contestazione fondata sull'antieconomicità del comportamento può essere superata. In materia di Iva è necessario tenere conto dei vincoli comunitari all'interpretazione delle norme in materia. L'Iva si applica sul corrispettivo e non sul valore della prestazione se non nelle ipotesi tassativamente previste dagli artt. 13 e 14 del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto ogni tentativo fatto dagli uffici dell'Agenzia delle entrate circa il possibile disconoscimento della detrazione del tributo, fondato unicamente sulla contestazione dell'eccessiva onerosità del canone di locazione, sembra destinato a

fallire. In questo senso si è già espressa in numerose occasioni la Corte di Cassazione.

Anche in materia di imposte sui redditi, qualora l'Agenzia delle entrate qualificasse la fattispecie in esame quale abuso del diritto, il contribuente avrebbe buoni margini di difesa in presenza di valide ragioni economiche extrafiscali in grado di giustificare l'utilizzo del bene immobile in virtù di un contratto di locazione anziché tramite un acquisto diretto. Ad esempio il professionista, anche in ragione delle dimensioni e dell'importanza dell'attività professionale esercitata potrebbe volere evitare di esporre ai relativi rischi il bene immobile eventualmente acquistato a titolo personale. Pertanto in questo caso sarebbe in grado di spiegare l'acquisto effettuato per il tramite della società. Un altro elemento da verificare è costituito dal numero degli immobili detenuti dalla predetta società.

In altri termini se l'immobile oggetto di locazione nei confronti del professionista non rappresenta l'unica attività, ma la società realizza anche altre entrate conseguenti ad ulteriori rapporti di locazione, risulterà più difficile per l'ufficio argomentare circa la legittimità della rettifica.

26 ottobre 2017

Nicola Forte