



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del VENETO (ex Commissione Tributaria Regionale del VENETO) Sezione 1, riunita in udienza il 13/09/2022 alle ore 13:30 con la seguente composizione collegiale:

SCUFFI MASSIMO, Presidente
BORGHI RAFFAELE, Relatore
MARCOLEONI GIORGIO, Giudice

in data 13/09/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1129/2020 depositato il 31/08/2020

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Belluno

elettivamente domiciliato presso dp.belluno@pce.agenziaentrate.it

contro

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 65/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BELLUNO sez. 1 e pubblicata il 19/12/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00449 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00449 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00449 IRPEF-ALTRO 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00449 IRAP 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00450 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00450 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00450 IRPEF-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00450 IRAP 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00452 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00452 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00452 IRPEF-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Q01AA00452 IRAP 2015

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: la rappresentante dell'ufficio si riporta a quanto in atti chiedendo la riforma della sentenza di primo grado

Resistente/Appellato: il difensore della contribuente si riporta a quanto dedotto in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate appella la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Belluno che ha accolto il ricorso della contribuente [REDACTED] avverso gli avvisi di accertamento Irpef anni 2013, 2014 e 2015, con i quali l'Ufficio rettificava il reddito dichiarato, recuperando il costo per la locazione sostenuto nei confronti della società [REDACTED] che aveva acquisito nel 2005 in locazione finanziaria l'immobile che è stato concesso in sublocazione alla contribuente per l'esercizio dell'attività professionale di dentista.

L'Ufficio aveva, a seguito della verifica effettuata, già notificato degli avvisi di accertamento per la medesima fattispecie, relativi agli anni 2010, 2011 e 2012; avvisi impugnati dalla ricorrente ed il cui contenzioso si è concluso con la pronuncia di questa CTR, Sez. 8, del 12/4/2018; l'Amministrazione aveva poi esteso la verifica agli anni oggetto del presente contenzioso, verifica conclusasi con l'emissione degli avvisi di accertamento qui impugnati.

La contribuente presentava tempestivo ricorso e l'Ufficio si costituiva chiedendone il rigetto; la CTP adita ha accolto il ricorso non ravvisando nella condotta della contribuente un caso di abuso del diritto, compensando le spese.

Nell'appello l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza, ritenendo che i giudici abbiano effettuato un'errata valutazione della fattispecie concreta, nonché per l'insufficiente motivazione della stessa; nel presente caso risulta sussistente l'abuso del diritto contestato, in quanto ve ne sono i presupposti quali: l'assenza di sostanza economica dell'operazione, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che tale indebito vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione posta in essere.

Conclude richiedendo la riforma totale della sentenza impugnata, con condanna dell'appellata fusione delle spese di giudizio per entrambi i gradi.

La contribuente preliminarmente eccepisce l'inammissibilità dell'appello, perché l'Ufficio non ha impugnato

due capi della sentenza decisivi: il giudicato interno in merito alla libertà del professionista nell'acquisto dell'immobile e la parte della sentenza relativa alla tutela dell'istituzione familiare.

Controdeduce nel merito, ribadendo la correttezza della sentenza e l'insussistenza del presunto abuso del diritto contestato dall'Ufficio, in quanto l'operazione effettuata ha una piena sostanza economica, e vi sono valide ragioni extra fiscali, di ordine organizzativo e gestionale, sottese all'operazione. Ribadisce che parte dell'immobile era stato, nel 2012, locato una società terza; tuttavia la locazione si era risolta nell'aprile 2013, per la messa in liquidazione della società locataria; fatto non imputabile alla società [REDACTED] né alla contribuente, e negli anni successivi quella parte di immobile è rimasta sfitta.

Per quanto riguarda la sentenza della CTR richiamata relativa alle annualità precedenti, la società informa che si è avvalsa della definizione agevolata delle controversie ex art. 6 DL n. 119/18; inoltre ricorda che nel 2015 è stato approvato il decreto legislativo n. 128/2015 che ha modificato la disciplina dell'abuso del diritto ed elusione, fiscale ispirandosi alla normativa europea. Suddetta sentenza risulta isolata rispetto a plurime sentenze della medesima Commissione Tributaria Regionale, nonché contrasta con recenti sentenze della Corte di Cassazione, che confermano la deducibilità dei fitti corrisposti alla società immobiliare facente capo ad un professionista.

Conclude, dopo aver riproposto i motivi ritenuti assorbiti, richiedendo la conferma della sentenza impugnata, con condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio.

Produce memorie illustrative in cui richiama la recente Ordinanza della Corte di Cassazione n. 23135/22 che si è pronunciata, in un caso assolutamente identico al presente, escludendo la natura fiscalmente abusiva dell'operazione, effettuata anch'essa da un medico dentista.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate non merita accoglimento.

Con un unico motivo l'Ufficio ribadisce, nel merito, sulla sussistenza dei presupposti, nell'operazione posta in essere dalla contribuente, caratterizzanti l'abuso del diritto: l'assenza di sostanza economica dell'operazione, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che l'indebito vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

La contribuente appellata, nelle sue controdeduzioni, eccepisce preliminarmente l'inammissibilità dell'appello per mancata impugnazione, da parte dell'Ufficio, del capo della sentenza che afferma la libertà di scelta del professionista tra regimi opzionali offerti dalla legge e di quello in cui si afferma che il professionista e la consorte sono liberi di comprare l'immobile ove verrà svolta la loro attività, utilizzando una società da loro formata, con il risultato di diversificare gli investimenti familiari e separare un capitale dal lavoro svolto.

Osserva sul punto la Corte che le due affermazioni contenute nella sentenza risultano non rilevanti rispetto al thema decidendum, apparendo del tutto ovvie, in quanto il contribuente ha sempre la possibilità, nell'esercizio della tutela dei suoi interessi professionali e personali, di scegliere in libertà tra regimi diversi offerti dalla normativa fiscale, ovviamente nel rispetto delle normative di legge; così come in via generale un professionista, come un imprenditore, è sempre libero di diversificare i propri investimenti, formando società o acquisendo direttamente immobili.

Non è quindi in alcun modo ravvisabile alcuna inammissibilità dell'appello dell'Ufficio che invece censura la sentenza specificatamente sul iter decisionale che ha portato i primi giudici a ritenere insussistente nel presente caso l'abuso del diritto contestato dall'Amministrazione, con ciò comunque implicitamente censurando non già la libertà di scelta, ma le ragioni di tali scelte.

Esaminando, quindi, il merito della controversia, la Corte non può che fondare la propria decisione sui principi giuridici concernenti l'abuso del diritto che, anche recentemente con la ordinanza n. 23135 del 25/7/2022, la Cassazione ha puntualmente ribadito, tra l'altro in un caso del tutto analogo al presente.

Va quindi preliminarmente ribadito che : “ *ricorre l'abuso del diritto ogniqualvolta si sia in presenza di uno o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talché, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle “ragioni economiche” delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di “anormalità” economica, può verificarsi una ripresa fiscale la dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa*” (Cass. n. 23135/22) .

“ *La ricorrenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione deve essere provata dal contribuente, ne consegue che va esclusa l'abusività quando sia ravvisabile una compresenza, non marginale, di ragioni extra-fiscali, non identificabili necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, potendo rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda*” (Cassazione sentenza n. 31772/2019).

L'Ufficio fonda la presunzione sull'esistenza dell'abuso del diritto sui seguenti elementi:

La società [redacted] come socia e rappresentante legale la dott.ssa [redacted] - l'altro socio è il coniuge [redacted] - e l'immobile è stato acquisito in leasing dalla società; la contribuente ha portato in deduzione i canoni di locazione versati alla società, che li ha dichiarati quali ricavi d'impresa; se invece la contribuente avesse stipulato personalmente il contratto di leasing, non avrebbe potuto dedursi i canoni versati, ma solo la rendita catastale dell'immobile. Inoltre la società non possiede altri immobili e svolge l'unica attività di sublocazione alla contribuente, ed inoltre i canoni di locazione versati alla società sono minori del canone di leasing, per cui la società è costantemente in perdita; perdite che vengono portate in deduzione del reddito della contribuente.

Nel presente caso gli elementi adottati invece dalla contribuente per dimostrare l'esistenza di ragioni economiche sono i seguenti: a) la scelta di effettuare un investimento immobiliare è stata presa dopo oltre 16 anni di professione ed è stata scelta la forma societaria per distinguere nettamente la titolarità dell'investimento attribuendolo ad un soggetto diverso dalla posizione di libera professionista; b) la società è nata nel 2005 nella forma della società immobiliare di proprietà dei coniugi [redacted] per l'acquisto, tramite un leasing, dell'immobile di cui trattasi che, a seguito di una ristrutturazione conclusasi nel 2008, è stato suddiviso in due unità distinte: una è stata locata alla sig.ra [redacted] per la sua attività professionale, l'altra unità è stata locata nel 2012 ad una società terza con un contratto di sei anni, conclusosi anticipatamente per la crisi della società [redacted] nel 2013; quindi non risulta veritiero che la società abbia avuto come unico fine la mera sub locazione alla contribuente dell'immobile, poichè fin dal completamente della ristrutturazione si è voluto distinguere le due unità immobiliari cercando di locare la seconda unità, cosa avvenuta effettivamente a terzi, anche se per un breve lasso di tempo e ciò non certo per cause imputabili alla volontà della contribuente; c) la contribuente per l'attività professionale svolta nell'unità immobiliare sublocata pagava alla società una cifra pari a 51.600,00 € l'anno sulla base di un contratto debitamente registrato, cifra che viene ritenuta “ normale” e di importo non certo minimo.

Osserva la Corte che il comportamento posto in essere dalla ricorrente risulta, ad un'attenta analisi, privo di “anormalità” economica, esso infatti riflette la decisione di effettuare, dopo anni di attività professionale, un'investimento immobiliare utilizzando la forma, ritenuta economicamente più vantaggiosa, del leasing; la scelta della società è anch'essa inquadrabile in una logica extra-fiscale plausibile, poichè risulta prudenzialmente comprensibile il voler distaccare l'investimento effettuato dai coniugi dalle potenziali eventuali ricadute negative derivanti dalla attività professionale svolta.

Infine, un elemento rilevante a dimostrazione della natura di investimento dell'operazione, è il fatto che si sia provveduto a separare in due unità l'immobile a seguito della ristrutturazione, con l'ovvio intento di portare un ulteriore reddito dalla locazione della seconda unità immobiliare, cosa che è effettivamente avvenuta nel 2013.

Per ciò che concerne i riflessi fiscali derivanti sulla posizione della società e della contribuente dalla scelta, del tutto legittima, di operare attraverso il leasing immobiliare da parte della società invece che effettuarlo direttamente, occorre rilevare che - essendo questa una scelta normale in una logica di mercato, pienamente legittima e rientrante nella libertà di decisione offerta dalle normative di legge esistenti - affinché possa essere considerata un abuso del diritto è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare attraverso elementi anche presuntivi diversi, che essa è stata operata al solo scopo di ottenere il beneficio fiscale attraverso una manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici, con modalità irragionevoli rispetto alla normale logica di mercato (vedi Cassazione n. 3938/2014).

A giudizio della Corte l'Ufficio non ha soddisfatto tale onere, limitandosi a prospettare la possibilità di una soluzione ritenuta più "normale" per il solo fatto di essere fiscalmente presumibilmente più favorevole all'Ufficio (il leasing personale da parte della contribuente a fronte dell'altra opzione operata del leasing societario) ed inoltre erra nel non considerare che l'intervento ristrutturatorio dell'immobile, con la suddivisione in due unità distinte e l'effettiva locazione dell'altra unità, sono di per sé elementi che confermano la finalità di investimento immobiliare compiuta con l'operazione posta in essere dai coniugi.

In conclusione la Corte rigetta l'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate e conferma la sentenza impugnata; le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

- 1) rigetta l'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate e conferma la sentenza impugnata;
- 2) condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del grado, che liquida in complessivi €. 8.000,00