

## MASSIMA

Se una SAS svolge prestazioni accessorie all'attività professionale di uno studio dentistico, si ravvisa l'interposizione di un soggetto fittizio tra l'attività svolta dai professionisti e la clientela se:

- 1) le sfere di attività della società e dello studio professionale non risultano definite con chiarezza sotto il profilo organizzativo ed operativo-contabile;
- 2) l'operazione si traduce in un comportamento finalizzato esclusivamente a realizzare un risparmio fiscale non giustificato da una corrispondente realtà economica.

Trova applicazione, pertanto, l'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

## TESTO

VISTA l'istanza presentata in data ----- dal -----, commercialista in ----, quale procuratore e difensore della ----- S.A.S. con sede ---- ---- per il tramite della Direzione Regionale del -----, volta ad ottenere, ai sensi dell'art. 21, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il preventivo parere in ordine al trattamento fiscale di una particolare operazione che la società rappresentata intende effettuare;

CONSIDERATO che in riferimento alla medesima operazione, in data ---- ----, il ----- ha avanzato preventiva richiesta di parere alla Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 21, comma 9, della citata legge n. 413 del 1991, senza aver ottenuto risposta;

UDITA l'illustrazione del relatore Dott. Vincenzo BUSA;

PREMESSO che con l'istanza prima richiamata il ----- ha chiesto il parere preventivo in merito ad un negozio con il quale una S.A.S. si obbliga a eseguire, a favore di uno studio professionale, determinate prestazioni di servizio.

Al riguardo, si premette che la ----- S.A.S. di ----- partecipata da due dentisti (il dott. --- e il Dott. ---) e dalle rispettive consorti, risulta proprietaria dello stabile sito in -----

Con contratto d'uso di struttura ambulatoriale la società ha ceduto in locazione, allo studio associato di ----- ----- parte del suddetto immobile, adibito ad uso ambulatorio dentistico, con annessi impianti, attrezzature ed arredi di sua proprietà. La stessa società intende ora ottenere dalla ASL competente l'autorizzazione a gestire la struttura sanitaria privata attualmente utilizzata dallo ----- e conseguentemente risolvere il contratto d'uso di struttura ambulatoriale per sostituirlo con apposita convenzione, in virtù della quale la citata società -----, già proprietaria della struttura organizzata (immobile, impianti, attrezzature, arredi), gestirebbe tutti i mezzi strumentali necessari per l'esercizio dell'attività, attualmente facenti capo allo ----- (personale, i beni materiali, i contratti di utenza, etc).

Lo -----, invece, continuerebbe ad esercitare la propria attività professionale, che resterebbe comunque separata e distinta, anche sul piano contabile, dall'organizzazione dei beni di cui si avvale, pagando alla società un corrispettivo proporzionalmente commisurato ai proventi dell'attività professionale;

CONSIDERATO che:

- per effetto della prospettata convenzione la ----- S.A.S. metterebbe a disposizione dello studio associato, oltre all'immobile di sua proprietà (acquistato nel --- per aver esercitato il diritto di opzione previsto dal contratto di leasing stipulato il --- con la ---), i beni strumentali e tutti i servizi necessari allo svolgimento dell'attività professionale (ivi compresi la manodopera, le utenze, e il materiale di consumo);

- i soci dello ---- (---) sono anche i soci accomandanti della ---, mentre soci accomandatari sono le loro rispettive mogli (--- e ---);
- la società ha registrato nel corso del --- un volume di affari pari a --- corrispondente al canone di locazione mensile corrisposto dallo studio associato (---);
- non risultano specificati con chiarezza in convenzione i criteri di liquidazione del corrispettivo dovuto alla --- dallo studio dentistico.

ATTESA la difficoltà di rinvenire nei contenuti della ipotizzata convenzione il punto di incontro di effettive esigenze economiche facenti capo ai soggetti convenzionati, data la sostanziale coincidenza delle parti contraenti. In tale contesto la determinazione dei canoni addebitati allo studio associato risulta funzionale alla ripartizione del reddito secondo un calcolo di convenienza fiscale, utile ad entrambi i contraenti.

Sotto il profilo strettamente gestionale il nuovo assetto contrattuale non muta il collegamento funzionale tra i beni e l'attività in cui sono utilizzati, che resta esclusivamente quella professionale svolta dallo studio associato.

A seguito del nuovo assetto muta esclusivamente la titolarità dei beni e dei servizi i quali, già rientranti nella titolarità dello studio associato, vengono ceduti alla S.A.S. per poi essere da questa messi a disposizione dello stesso studio. Il modello contrattuale ipotizzato consentirebbe, tra l'altro, di superare le limitazioni alla deduzione previste dall'art. 54 (già 50) del Tuir, in relazione a taluni beni immobili e mobili e a taluni servizi. Invero, le sfere di attività dei due soggetti non risultano definite con chiarezza sotto il profilo organizzativo ed operativo-contabile.

La società --- S.A.S. appare quindi uno schermo il cui inserimento nella gestione dei beni e servizi dello studio associato non è giustificato da valide ragioni economiche.

In particolare, si ritiene di poter ravvisare nella stipula della convenzione in argomento l'interposizione di un soggetto fittizio tra i professionisti che effettivamente svolgono l'attività e i soggetti terzi in genere.

Infatti, con riguardo ai rapporti contrattuali che verrebbero a configurarsi tra i professionisti e la società ---, da una parte, e tra questa e i terzi (clienti, fornitori, dipendenti), dall'altra, appare evidente l'interposizione artificiosa di un soggetto la cui presenza è finalizzata esclusivamente a mutare il centro di imputazione reddituale.

L'assenza di validi elementi attinenti ai profili organizzativi di svolgimento dell'attività societaria induce a ritenere che l'operazione non assume i contorni di una semplice programmazione fiscale ma si traduce in un comportamento finalizzato a realizzare un risparmio fiscale non giustificato da un concreto fondamento economico.

Nella sostanza, l'operazione che si intende porre in essere realizza un indebito spostamento di reddito con pregiudizio per l'erario, atteso che gli importi versati dallo Studio Dentistico per i servizi prestati dalla Società --- determinano un maggior reddito contabile in capo alla S.A.S., da ripartire tra quattro anziché tra due soci. In tal modo i professionisti beneficiano di una minor aliquota Irpef, anche in ispregio al disposto dell'articolo 54, comma 6 del TUIR che non ammette in deduzione dal reddito di lavoro autonomo i compensi corrisposti al coniuge.

Il vantaggio che i soci potrebbero ritrarre dal minore carico fiscale (conseguente al minore reddito imponibile realizzato dallo studio dentistico) non può rilevare come valida ragione economica della prospettata operazione, ma piuttosto configura una riduzione di imposta disapprovata dal sistema.

Tutto ciò premesso e considerato, il Comitato

#### **DELIBERA IL SEGUENTE PARERE:**

la fattispecie delineata nell'istanza presentata in data ---, in quanto volta a realizzare un indebito vantaggio fiscale attraverso la fittizia interposizione di un soggetto giuridico, presenta evidenti profili di elusività, disapprovati dal disposto dell'articolo 37 del D.P.R. n. 600 del 1973.