

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 42/24/2012**

### **Svolgimento del processo**

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez.15, n. 28/15/10, con la sentenza n.28.15.2010 in parte, ha in parte accolto il ricorso della Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor contro l'avviso di accertamento Omissis, per l'annualità 2004, con il quale l'Ufficio ha recuperato ai fini IRES le aliquote di ammortamento deducibili, applicate in eccesso ed in misura pari al 33,33 % rispetto ai coefficienti di ammortamento previsti dalle tabelle ministeriali di cui al DM del 31.12.1988, gruppo XXI "Servizi sanitari " , in relazione a due tipologie di beni:

a) Attrezzature e materiale chirurgico;

b) Apparecchi hw e pr sw ;

e, ai fini IVA, una maggiore imposta per € 3.924.061,00 oltre sanzioni ed interessi, avendo rilevato che l'Istituto ha istituito due distinte contabilità, come disposto dall'art.36 co 3 DPR n.633 del 1972 attraverso la presentazione di due moduli relativi rispettivamente: alle Locazioni di beni immobili e alla ricerca scientifica, applicando per tali categorie il regime ordinario di detrazione, considerandole autonoma attività d'impresa.

La Commissione Provinciale in ordine alle quote di ammortamento applicate in eccesso accoglieva la tesi dell'Ufficio respingendo il ricorso della Fondazione non avendo quest'ultima provato il maggior utilizzo delle apparecchiature ai fini sanitari; per quanto riguarda le riprese IVA invece, accoglieva il ricorso ritenendo fondata la considerazione che l'attività di locazione degli immobili e di ricerca scientifica dovevano considerarsi autonome e solo connesse tra di loro e alla attività sanitaria degli Istituti clinici e policlinici e tra loro, pertanto dovendosi considerare legittime e non frutto di abuso del diritto, come preteso dall'Ufficio, le detrazioni IVA, totale e non pro rata, sui singoli acquisti effettuati che sono effettivi ed inerenti.

Avverso la sentenza propone appello l'Ufficio lamentando la violazione e falsa applicazione degli artt.19 e 19 bis DPR 633 del 1972 e 36 co 3 DPR 633 del 72 e contestando che l'attività di locazione di immobili, percentualmente irrilevante, possa non essere ritenuta oggettivamente sussidiaria a quella di attività sanitaria, al pari di quella scientifica, considerata dalla contribuente principale, e che una diversa considerazione della stessa ha il solo fine di consentire la detrazione piena dell'IVA. Vero è invece, che tale attività, al pari di quella di ricerca è connessa e strumentale rispetto a quella sanitaria e che pertanto per tali attività la detrazione spetta pro rata.

L'Ufficio, in particolare, contesta la legittimità della doppia contabilizzazione e dell'inserimento di singole voci quali i costi sostenuti per la gestione degli immobili e le spese di ricerca , in detta contabilizzazione perché in tal modo la contribuente realizza un risparmio d'imposta utilizzando strumenti giuridici idonei a conseguire quel fine ma in una prospettiva esclusivamente mirante al fine del risparmio, venendo così ad eludere la giusta pretesa tributaria basata sul principio di capacità contributiva e di progressività di imposizione tributaria. In altri termini la contribuente avrebbe realizzato un abuso del diritto inteso come utilizzo della norma nel suo senso solo letterale ma non in quello sostanziale per il quale è inserita nell'ordinamento giuridico. In altri termini la contribuente, sarebbe venuta meno ai principi di collaborazione e buona fede che devono ispirare anche il rapporto giuridico con il Fisco attuando, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili se non per i profili di risparmio fiscale, una particolare contabilità e calcolando il modo eccezionale e non corretta la detrazione IVA. Ha contro

dedotto la ricorrente, contestando il rapporto di connessione e strumentalità dell'attività di ricerca rispetto a quella principale sanitaria e di sussidiarietà dell'attività immobiliare affermando che tali concetti sono di incerta definizione mentre l'art.36 DPR 633 del 72 richiede solo che le attività siano diverse e non anche scollegate e puntualizzando tutti gli aspetti che, in fatto, rendono autonome le diverse attività imprenditoriali ed inerenti gli acquisti contabilizzati.

L'appello non è fondato.

La Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor è una realtà imprenditoriale caratterizzata dalla molteplicità di singole complesse attività (Studio - ricerca - diagnosi - cura - terapia - residenza - insegnamento etc..) che costituiscono, anche nella immediata percezione degli utenti del servizio, un "unicum ". L'unicità dell'attività imprenditoriale, tuttavia, può, sicuramente, essere scomposta in singoli segmenti organizzativi, e non solo idealmente, con una rilevanza autonoma sotto l'aspetto contabile e ciò anche se i singoli comparti imprenditoriali sono stati concepiti e preordinati per una sinergia di impresa, funzionali gli uni agli altri, posto che da tale sinergia si sviluppa un servizio per l'utente che ha delle caratteristiche peculiari ed affatto autonome rispetto alle altre realtà imprenditoriali del settore.

L'Ufficio appellante, per sostenere la pretesa fiscale, fa riferimento ad un concetto di natura giurisprudenziale e dottrinale, il divieto di abuso del diritto, che in materia tributaria, si traduce in un principio generale antielusivo. Esso si ricollega a quelle operazioni , poste in essere dal contribuente, formalmente lecite e rispettose della legislazione nazionale e comunitaria che sono poste in essere al solo fine di procurare alla parte un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito dalle disposizioni di legge formalmente rispettate. In tali casi il giudice nazionale può prendere in considerazione il carattere totalmente o parzialmente elusivo delle operazioni per escludere l'opponibilità dei negozi giuridici all'Amministrazione finanziaria , precludendo così al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, ma in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

È di tutta evidenza, pertanto, che di "abuso" potrà parlarsi solo se la funzione che la norma viene ad avere rispetto all'"operazione" imponibile posta in essere ha la sola funzione di far conseguire un risparmio di imposta.

Nel caso che ci occupa, viceversa, la pluralità di attività imprenditoriali e professionali hanno il reale scopo di creare un innovativo e peculiare servizio che sopravvive alla intenzione di realizzare un risparmio di imposta e l'applicazione dell'art.36 co 3 DPR 633 potenzialità economiche dell'impresa volta ad offrire sul mercato un' particolarissimo e concorrenziale servizio.

L'appello, per i motivi suddetti, deve essere rigettato e confermata la sentenza di prime cure.

Ne consegue la condanna, della parte soccombente , al pagamento delle spese processuali, che si liquidano in complessivi € 2000,00

**P.T.M.**

Conferma la sentenza di primo grado. Condanna l'Ufficio al pagamento delle spese processuali liquidate in € 1000,00, onnicomprensive.