



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI RAVENNA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	VIVALDI	ROBERTA	Presidente
<input type="checkbox"/>	FABBRI	RICCARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BAZZONI	GIANGUIDO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 243/2015
depositato il 29/04/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IRPEF-ADD.REG. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IRPEF-ADD.COM. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IRPEF-LAV.AUTON 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IRPEF-ALTRO 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IVA-OP.ESENTI 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IVA-ALTRO 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THQ015X01863 IRAP 2009

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE RAVENNA

proposto dai ricorrenti:

[REDACTED]

difeso da:

CAPRA DOTT. LUCA

[REDACTED]

difeso da:

FRASCARI DOTT. MAURO

[REDACTED]

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 243/2015

UDIENZA DEL

02/02/2017 ore 14:30

N°

195/14

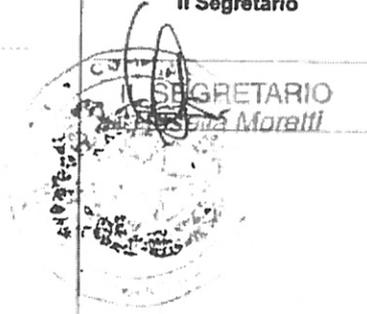
PRONUNCIATA IL:

2 FEB 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

3 LUG 2017

Il Segretario



Con rituale ricorso il dottor [redacted] impugna l'avviso di accertamento n. THQ015X01863/2014 emesso dalla Direzione Provinciale di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate per rettifica del reddito professionale dichiarato per l'anno 2009.

Al Ricorrente, che esercita l'attività di medico con specializzazione in medicina estetica nell'ambulatorio di proprietà di [redacted] e, in locazione, di [redacted], vengono contestate e riprese a tassazione delle presunte irregolarità in riferimento alla fatturazione dei compensi e all'inerenza e certezza di alcuni costi professionali, recuperi che possono essere analiticamente indicati nei termini che seguono:

- A) il dottor [redacted] effettua prestazioni di medicina estetica, attività che risulta dal suo sito internet e viene confermata dalla compilazione del modello degli studi di settore e anche dalla documentazione contabile. Tale specializzazione medica, in riferimento al trattamento Iva, è stata oggetto di approfondimento nella C.M. n. 4/E/2005, valutazione che l'Amministrazione Finanziaria ha fondato su alcune pronunce della Corte di Giustizia Europea del novembre 2003 (cause 307/01 e 212/01) dove si stabilisce il principio che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto deve essere riconosciuta esclusivamente alle prestazioni mediche se sono "dirette alla diagnosi, alla cura e per quanto possibile alla guarigione di malattie e problemi di salute" e per la chirurgia estetica solo quando l'intervento è destinato a correggere inestetismi congeniti o dovuti a gravi patologie o incidenti. L'Agenzia delle Entrate, dall'esame delle fatture emesse dal Ricorrente, ritiene che quasi tutte le prestazioni sono state di semplice trattamento estetico e come tali non meritevoli dell'esenzione ex art. 10 DPR 633/72, come le ha invece considerate il dottor [redacted]
- B) dalla documentazione contabile controllata è emerso che i costi per tutte le utenze e il canone di locazione dello studio di [redacted] sono stati considerati per il loro intero importo relativi all'attività professionale, deduzione che l'Ufficio ha ritenuto illegittima perché in entrambi gli ambulatori hanno sede alcune società e nel fabbricato di [redacted] risulta anche un'unità immobiliare ad uso abitativo destinata a residenza del Ricorrente;
- C) dal libro dei beni ammortizzabili non è stato possibile comprendere se alcuni costi di natura pluriennale e quindi dedotti dal reddito professionale per quote, sono relativi all'appartamento oppure all'ambulatorio di [redacted];
- D) all'indirizzo di [redacted] risultano avere sede due società e quindi si presume che possano aver pagato dei canoni di locazione.

Alle contestazioni indicate è conseguito il recupero dell'Iva su tutti i compensi fatturati, la ripresa a tassazione di parte dei costi per utenze, del canone di locazione e delle quote di ammortamento degli oneri pluriennali oltre all'accertamento di maggiori compensi, soggetti ad Iva, per l'affitto presuntivamente percepito dalla [redacted] e dalla [redacted]

Motivazioni delle Parti

Il Ricorrente, nel ricorso introduttivo e in successive memorie, contesta tutte le riprese a tassazione e sostiene l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio e la conseguente necessità di annullare il provvedimento impugnato:

- prima della notifica dell'avviso di accertamento non vi è stato alcun effettivo contraddittorio e prova di ciò è nella cronologia dei fatti e nella motivazione dell'atto impugnato, dove l'Ufficio lamenta il mancato deposito di documenti che gli erano invece già stati inviati e non vi è alcuna valutazione o riferimento alle precisazioni che erano state fornite al Funzionario nei giorni immediatamente precedenti l'emissione del provvedimento impositivo;
- l'art. 10, comma 1, p.to 18) del DPR 633/72, norma che prevede l'esenzione dall'Iva dei corrispettivi per le prestazioni sanitarie, non è stata correttamente applicata nonostante il suo contenuto sia chiaro anche in riferimento ai trattamenti estetici effettuati dai medici e cioè professionisti il cui giudizio deve essere ritenuto determinante nella

valutazione della natura dell'intervento. Competenza professionale in materia sanitaria che non può invece essere riconosciuta ad altri soggetti, a maggior ragione se si pretende di poter effettuare una precisa diagnosi dalla semplice lettura di quanto indicato nelle fatture, riferimenti che devono necessariamente essere di tenore tale da non ledere il diritto del paziente alla riservatezza che, in particolare nel settore medico, deve essere rigidamente salvaguardato;

- per i costi non riconosciuti non si è tenuto conto che l'ambulatorio e l'unità abitativa di [redacted] sono distinte, correttamente accatastate in funzione della destinazione, hanno diversi contatori, le bollette sono relative ad utenti individuati con diversi codici e l'Ufficio non ha indicato alcun elemento di supporto alla presunzione di mancanza del requisito dell'inerenza. Le stesse eccezioni di illegittimità possono essere espresse anche per l'ambulatorio di [redacted] per il quale l'intestazione delle fatture deve essere ritenuta determinante in riferimento alla loro totale deducibilità;
- il fatto che la descrizione dei costi registrati nel libro cespiti ammortizzabili non consente una loro precisa individuazione non considera che il registro viene tenuto dal consulente con sistemi informatici comunemente utilizzati negli studi dei commercialisti. Il riferimento alla natura del costo che risulta dall'annotazione è comunque chiara e in ogni caso le fatture presentate all'Ufficio documentano degli interventi di muratura effettuati nell'ambulatorio, lavori peraltro confermati dalla visura catastale che attesta una variazione solo sull'unità classificata A/10;
- anche in riferimento ai canoni di locazione che l'Ufficio presume percepiti da due società che hanno la sede allo stesso indirizzo dell'ambulatorio, viene sottolineata la mancanza di un qualunque riscontro che convinca della fondatezza della presunzione. Anche perché nelle due società il dottor [redacted] socio, non è stata fatta alcuna indagine finanziaria e, fatto di rilevanza risolutiva, con la [redacted] era stato stipulato un contratto di comodato.

Si costituisce in giudizio l'Ufficio e dopo aver ricordato che con un provvedimento di autotutela ha riconosciuto, sulla base della documentazione fornita dal Contribuente, la legittimità di una parte dei costi in precedenza recuperati a tassazione e il ricalcolo delle sanzioni in applicazione del principio del favor rei ex D.Lgs. 158/15, ribadisce la convinzione di aver legittimamente operato: il Ricorrente ha avuto la possibilità di far valere le proprie ragioni nei vari incontri che si sono succeduti, non sempre la documentazione che veniva richiesta era completa e le riprese a tassazione sono state tutte chiaramente giustificate dalle ragioni che risultano in termini ben comprensibili dalla motivazione dell'avviso di accertamento.

Alla pubblica udienza sono presenti le Parti ed entrambe confermano le rispettive ragioni e richieste.

Osserva la Commissione.

Le eccezioni di illegittimità dell'atto impugnato poste dal Ricorrente in riferimento alla mancata effettuazione di un preventivo contraddittorio e all'erronea indicazione del mancato deposito di alcuni documenti non possono essere ritenute fondate.

Dalla motivazione dell'avviso di accertamento emerge infatti che in più occasioni il Funzionario dell'Agenzia delle Entrate e il Rappresentante del Contribuente hanno avuto modo, di persona o tramite corrispondenza e-mail, di avere contatti, non ultimo l'incontro del 17 dicembre, occasione in cui, come risulta dal verbale, è stato possibile far presente tutti i fatti e i relativi elementi di supporto che si ritenevano utili per convincere della fondatezza delle motivazioni che sono poi state riproposte col ricorso.

Il fatto che non siano state tenute in considerazione e nemmeno citate nella motivazione dell'atto impugnato è una scelta che all'Ufficio è consentita e come tale non può, evidentemente, essere motivo di invalidità del suo operato. A maggior ragione se si considera che il

Contribuente ha comunque avuto la possibilità di far valere tutte le proprie ragioni in sede contenziosa e, ancor prima, ha visto riconoscere la loro parziale fondatezza e ammettere l'avvenuto deposito dei documenti, in un primo momento ritenuti mancanti, con il provvedimento di autotutela che ha riconsiderato parte delle riprese a tassazione contestate con l'avviso di accertamento notificato il 22 dicembre 2014. Atto, questo, che in mancanza della notifica di un qualunque altro provvedimento impositivo, deve essere ritenuto l'unico esistente e da prendere in considerazione, con la conseguente irrilevanza di tutte le illazioni vantate dal Ricorrente in ordine ad eventuali altri atti o provvedimenti emessi dall'Agenzia e poi furtivamente resi inefficaci.

Diverso da quanto precede, invece, il giudizio in ordine alla legittimità della valutazione che ha considerato imponibili tutte le prestazioni professionali che il Ricorrente ha fatturato in esenzione da IVA ex art. 10, p.to 18) del DPR 633/72.

L'Amministrazione Finanziaria ha giustificato tale scelta col fatto che dal sito internet e da altri elementi emersi dalla documentazione contabile del dottor [REDACTED], risulterebbe che la gran parte dei suoi interventi sono stati di semplice chirurgia estetica e privi di uno scopo terapeutico o di prevenzione e quindi di quei requisiti essenziali che una circolare ministeriale dell'anno 2005 ma soprattutto la sentenza della Corte di Giustizia Europea per la causa C-91/12 hanno stabilito essere necessari perché la prestazione medica possa essere considerata esente.

L'operato dell'Ufficio non può essere ritenuto legittimo perché se anche si può condividere la tesi che non sempre i trattamenti di medicina e chirurgia estetica, pur se effettuati da un medico e cioè un professionista che deve comunque svolgere la propria attività con finalità di cura, sono "atti medici", nel caso di specie non è ragionevolmente pensabile che si possa valutare l'esatta ed effettiva natura della prestazione da quanto indicato nella fattura. A maggior ragione se si considera che il medico deve obbligatoriamente osservare nello svolgimento della propria attività una doverosa e rigida riservatezza per la quale non si può ammettere alcuna deroga, nemmeno nella indicazione della natura o dell'oggetto della prestazione fatturata, perché in tal caso si tratterebbe, comunque, di un illegittimo comportamento deontologico con tutte le conseguenze che ne possono derivare in termini di provvedimenti disciplinari dell'ordine professionale.

Sulla base delle osservazioni che precedono è di tutta evidenza che la ragione sulla quale l'Ufficio ha fondato la ripresa a tassazione perde di valore e non può essere ritenuta sufficiente a giustificarla. A maggior ragione, poi, se si considera che tutti gli interventi del dottor [REDACTED] nessuno escluso, sono stati ritenuti delle prestazioni con scopi esclusivamente cosmetici e nessuno destinato a intervenire sulla salute e sul benessere psicofisico della persona.

Al pari della valutazione che precede, favorevole al Ricorrente, anche il giudizio in ordine alle quote di ammortamento non riconosciute, alla presunzione che sarebbero stati percepiti dei canoni di locazione dalle società che avevano la sede nell'ambulatorio di Santa Maria in Fabriago e al mancato riconoscimento dei costi per utenze dell'ambulatorio di Ravenna.

Per la prima delle tre riprese a tassazione, l'Ufficio ritiene che i costi pluriennali non siano inerenti perché non vi è la certezza che i lavori abbiano riguardato il solo ambulatorio, convinzione che il Collegio non condivide: una prima conferma della loro natura riferibile alla sfera professionale viene fornita dalla visura catastale dalla quale risulta l'effettuazione di lavori nella sola unità immobiliare categoria A/10. Non solo però. Da un'attenta analisi delle fatture che il Ricorrente ha reso disponibile in atti emergono degli elementi che devono essere ritenuti risolutivi: in alcune fatture come indirizzo del cliente nei confronti del quale è stato emesso il documento viene indicato il numero civico 80/2 e quindi l'ambulatorio (fornitori [REDACTED] Vetreria [REDACTED]), mentre in altre viene indicato dal fornitore un numero di pratica, il 758, che risulta anche per quelle fatture che l'Ufficio ha riconosciuto essere inerenti con il provvedimento di autotutela (Falegnameria [REDACTED], [REDACTED] e [REDACTED]). Rimangono quindi solo costi per € 324,48 relativi a prestazioni di uno studio professionale (Studio Tecnico [REDACTED] e Altri) che devono però a loro volta essere considerati inerenti perché riferibili ad un ambulatorio non più operativo nel periodo d'imposta accertato ma però utilizzato nell'anno in

cui risulta emessa la fattura. Situazione, questa, emersa in sede di udienza e senza che l'Ufficio l'abbia contestata o messa in discussione.

Infondata anche la presunzione in riferimento all'incasso dei canoni di locazione.

L'Ufficio, oltre a non aver fornito un qualunque elemento di riscontro e a non essere stato chiaro se le società avevano la sede o erano operative nell'unità abitativa (numero civico 80, come risulta dalla motivazione dell'avviso di accertamento alla pag. 4) o nell'ambulatorio (al n. 80/2, motivazione dell'avviso di accertamento alla pag. 6), non ha tenuto in conto del fatto che il dottor [redacted] era socio nelle società e soprattutto che l'attività della [redacted] e della [redacted] poteva essere tale da determinare una possibile sorta di utile complementarietà nel contesto della prestazione resa al paziente nelle fasi successive agli interventi medici effettuati dal Ricorrente.

E anche per le utenze e i canoni di locazione dell'ambulatorio di Ravenna non pare legittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate, da ritenere carente di motivazione perché manca un qualunque elemento che possa essere di effettivo contrasto al fatto che l'intestazione, e quindi i contratti, sono a nome del [redacted].

Diversa dalle precedenti la valutazione del Collegio in ordine ai costi ripresi a tassazione ai p.ti 1, 2 e 3 dell'avviso di accertamento e quindi le utenze del fabbricato di [redacted] dove il Ricorrente ha l'ambulatorio ma anche l'appartamento di residenza.

A riprova dell'infondatezza delle ragioni dell'Ufficio sono state allegate al ricorso non i contratti bensì le fatture, documenti che non possono però essere ritenuti sufficienti a dimostrare quanto vantato dal Ricorrente. Mentre le bollette dell'Enel e di Hera sono relative alcune all'anno 2009 e altre al 2014 e quindi non dimostrano l'esistenza di due distinti contatori nell'anno oggetto di accertamento, la fattura [redacted] non consente di comprendere in quale forma il GPL viene fornito, elemento invece importante perché se l'utilizzo è tramite serbatoio pare difficile distinguere il consumo delle due unità immobiliari. E comunque l'indirizzo della bolletta Liquigas è il numero civico 80. Conseguo che per tali costi, in mancanza di elementi più precisi, non può essere esclusa la promiscuità per appartamento e ambulatorio e quindi deve essere riconosciuta all'attività professionale solo una parte dell'importo, quota che pare opportuno calcolare in proporzione alla rendita catastale.

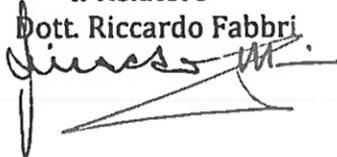
Il parziale accoglimento delle ragioni del Ricorrente e la particolare natura della principale ripresa a tassazione convincono per la compensazione delle spese.

La Commissione

P.Q.M.

Accoglie in relazione all'esenzione IVA delle prestazioni fatturate, agli ammortamenti, ai canoni di locazione ritenuti compensi professionali, alle utenze e canoni di affitto dell'ambulatorio di [redacted] e, limitatamente al 72%, ai costi del fabbricato [redacted]. Rigetta nel resto. Spese compensate.

Ravenna, 2 febbraio 2017

Il Relatore
Dott. Riccardo Fabbri


Il Presidente
Dott.ssa Roberta Vivaldi
