

Bonus fiscali e abuso del diritto: presto un atto di indirizzo del Governo

di Cristian Angeli | 31 Gennaio 2025 | Articoli Blog, Bonus ordinari, Edifici plurifamiliari, Sismabonus, Superbonus, Villette

Il Viceministro Leo, nel riconoscere che manca una visione d'insieme organica e sistematica della materia, ha annunciato che a breve verrà fatta chiarezza.

Nel corso del 8° Forum dei dottori commercialisti organizzato dal quotidiano *Italia Oggi*, il viceministro Maurizio Leo ha annunciato che il Dipartimento delle Finanze interverrà su tematiche di particolare complessità interpretativa, come l'abuso del diritto e la qualificazione dei crediti d'imposta non spettanti e inesistenti, pubblicando degli "atti di indirizzo", ovvero delle direttive generali a cui poi l'Agenzia delle Entrate potrà dare ulteriori sviluppi mediante appositi documenti di prassi.

La pubblicazione di questi atti di indirizzo dovrebbe avvenire a breve, indicativamente entro la metà di febbraio e sarà d'aiuto per tutti gli operatori (professionisti e contribuenti) che si trovano alle prese con simili problematiche, come nel caso seguente, sollevato da un gentile lettore.

Il quesito

Ho frazionato un edificio inizialmente composto da tre unità, ricavandone quattro e aggiungendo tre cantine pertinenziali. Di conseguenza, il plafond Superbonus per le parti comuni è passato dall'essere moltiplicato per 3 a essere moltiplicato per 7. Ho seguito tutte le indicazioni dei miei tecnici, aprendo una pratica edilizia, completando i lavori e allacciando le utenze. Vorrei sapere se, nonostante abbia rispettato tutte le procedure necessarie, potrei comunque incorrere in una contestazione per abuso del diritto.

L'Esperto risponde

Che sia possibile per il committente degli interventi agevolabili dividere un edificio in più unità immobiliari prima di dare inizio alla pratica Superbonus è un dato confermato dal Fisco, come vedremo, ma è sempre il Fisco a mettere in guardia sulla "pericolosità" del frazionamento in termini di abuso del diritto.

Non si sa quanto "duri" saranno i controlli, ma un'analisi del concetto di abuso del diritto porta a pensare che il caso del gentile lettore presenti rilevanti profili di rischio. La finalità del frazionamento appare infatti quella di accedere ai bonus, mancando di una sostanza economica extra-fiscale.

Tuttavia, il tema della "sostanza economica" è stato trattato in maniera ondivaga dall'AdE.

Il frazionamento pre-lavori

Ad aprire alla possibilità per il committente di allargare il plafond suddividendo in più immobili un'unica unità è stata la Circolare n. 23/2022. In questa, infatti, l'AdE afferma che *"l'unico proprietario di un edificio può, prima dell'inizio dei lavori, frazionarlo in più unità immobiliari distintamente accatastate al fine di beneficiare di un limite di spesa più elevato"*. La strada sembra allora priva di ostacoli, ma subito il Fisco specifica che *"resta fermo l'eventuale accertamento, in concreto, di un utilizzo distorto dell'agevolazione in esame"*.

In altre parole, la liceità del frazionamento pre-Superbonus non è scontata.

I "requisiti" dell'abuso del diritto

A regolare l'abuso del diritto è la L. 212/2000, art. 10-bis, che lo identifica come una forma di elusione fiscale che deriva dall'utilizzo distorto delle norme.

Per configurarsi, è necessario che ricorrano contestualmente 3 presupposti:

- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, anche indiretto, vale a dire che contrasti con le norme fiscali;
- la non marginalità di tale vantaggio;
- l'assenza di sostanza economica extra-fiscale alla base delle operazioni messe in atto.

La sostanza economica

Nel caso che ci occupa, l'elemento più preoccupante risiede nel fatto che il Fisco potrebbe rilevare l'assenza di una sostanza economica alla base di un così particolare frazionamento, seguito a stretto giro dall'avvio della pratica Superbonus.

L'aver convertito un edificio da 3 unità in uno da 7, infatti, non sembra essere stata una scelta giustificata da ragioni economiche, e l'aver allacciato le forniture energetiche potrebbe non essere abbastanza per dimostrare i motivi extra-fiscali. Diverso sarebbe stato, invece, se le nuove unità fossero state – ad esempio – locate a terzi con contratto d'affitto, oppure se vi fosse stato un effettivo consumo energetico (o idrico) nelle unità, elementi che dimostrerebbero l'effettivo utilizzo delle unità post-frazionamento.

Il vantaggio indebito

Tuttavia, è il Fisco stesso, come detto, non solo a considerare lecito il frazionamento pre-lavori, ma a considerarlo tale anche se messo in atto *"al fine di beneficiare di un limite di spesa più elevato"*. Insomma, vi è qualche elemento per affermare che la finalità esclusivamente fiscale del frazionamento messo in atto dal gentile lettore non renda di per sé "indebito" il vantaggio conseguito. Se così fosse, adottando un punto di vista più "permissivo", le valutazioni sulla sostanza economica del frazionamento non sarebbero neanche da svolgere.

Questo punto di vista, però, non viene adottato con costanza dall'Agenzia delle Entrate, nonostante sia coerente con la necessaria compresenza dei citati 3 requisiti per la configurazione dell'abuso del diritto.

La prassi è incerta

Un esempio di documento di prassi con cui le Entrate si sono espresse in senso "morbido", ammettendo cioè che se il vantaggio fiscale conseguito è di per sé "offerto" dall'ordinamento allora anche una serie di operazioni non giustificate extra-fiscalmente passano il test dell'abuso del diritto, è la Risoluzione 97/2017. In questa, infatti, si legge che *"l'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività"*. E non solo, perché la Risoluzione specifica anche che l'assenza di ragioni extra-fiscali assume rilevanza solo se tutti e tre i requisiti abusivi sono presenti: *"non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali"*.

In altre occasioni, invece, la prassi ha adottato una postura più restrittiva, ponendo l'accento proprio sull'assenza di ragioni economiche non fiscali, andando dunque a colpire la "macchinosità" delle operazioni effettuate e la loro pura finalità di risparmio fiscale (tra i molti, si veda l'interpello 341/2019, nel quale si legge: *"il disegno prospettato comporta un numero superfluo di negozi giuridici, il cui perfezionamento non è coerente con le normali logiche di mercato, ma appare idoneo unicamente a far conseguire un vantaggio fiscale indebito"*).

Pertanto, è chiaro che ogni caso è a sé stante, e che, soprattutto, la materia dell'abuso del diritto è talmente delicata anche in seno alla stessa amministrazione fiscale che non è possibile affermare che la situazione descritta dal gentile lettore sia priva di rischi.

L'atto di indirizzo del Governo sarà certamente utile per decidere che tipo di tutele adottare in simili situazioni.

https://www.cristianangeli.it/bonus-fiscali-e-abuso-del-diritto-presto-un-atto-di-indirizzo-del-governo/