



Bonus edilizi e abuso del diritto: ecco l'atto di indirizzo del Governo

di Cristian Angeli | 4 Marzo 2025 | [Articoli Blog](#), [Bonus ordinari](#), [Condomini](#), [Edifici plurifamiliari](#), [Superbonus](#)

Come era stato preannunciato dal viceministro Leo, il MEF ha emanato un atto di indirizzo in cui vengono analizzati gli elementi di distorsione tributaria che portano a configurare la fattispecie dell'abuso del diritto.

Più volte, negli ultimi anni, si è parlato del fatto che coloro che hanno effettuato operazioni “al limite” in ambito di agevolazioni edilizie, come ad esempio frazionando gli immobili prima dei lavori per ottenere un plafond più ampio, rischiano di vedersi contestare, in caso di controllo fiscale, la fattispecie dell'abuso del diritto. Quest'ultimo si configura, secondo l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), come “una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

La prassi fiscale su questo tema si è sempre dimostrata piuttosto incerta e ondivaga. Alcuni documenti di prassi, infatti, trattano l'argomento in modo più “morbido”, come ad esempio la Risoluzione 97/2017, nella

quale si legge che *“l’assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell’abuso determina un giudizio di assenza di abusività”*. In altre occasioni, invece, la prassi ha adottato un approccio più restrittivo, ponendo l’accento proprio sull’assenza di ragioni economiche non fiscali, mirando quindi a colpire la “macchinosità” delle operazioni effettuate e la loro pura finalità di risparmio fiscale. Un esempio di tale orientamento si trova nell’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”*.

Bonus edilizi e abuso del diritto: l’Atto di indirizzo del MEF

Il 27 febbraio 2025, il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato un atto di indirizzo (prot. 7 del 27 febbraio 2025) firmato dal viceministro Maurizio Leo, che fornisce le linee guida per le future circolari interpretative, al fine di armonizzare l’applicazione della norma.

L’atto di indirizzo, dopo aver ripercorso l’evoluzione normativa, evidenzia la necessità di interpretare l’art. 10-bis dello Statuto del contribuente in modo che si rispetti la libertà di scelta dei contribuenti e le loro decisioni economiche legittime, inclusi i risparmi fiscali, purché tali operazioni siano coerenti con lo spirito della legge. L’atto conferma che il contribuente deve poter scegliere tra regimi fiscali diversi senza incorrere in sanzioni, in quanto ciò è previsto dall’art. 10-bis, comma 4, dello Statuto.

Il principio fondamentale è che l’abuso del diritto rappresenta una regola “residuale”, applicabile solo quando non si configurano situazioni di evasione fiscale. In particolare, non rientrano nell’abuso il comportamento fraudolento, la simulazione o la violazione evidente delle norme tributarie. A differenza di queste fattispecie, l’abuso del diritto non riguarda la manipolazione della realtà, ma bensì l’uso improprio di strumenti giuridici che vengono impiegati al di fuori della loro funzione naturale.

I tre aspetti fondamentali che caratterizzano l’abuso del diritto

Nel documento vengono analizzati tre aspetti fondamentali che caratterizzano l’abuso del diritto: la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, la mancanza di “sostanza economica” nelle operazioni e l’essentialità del vantaggio indebito. Il primo di questi è il vantaggio fiscale indebito, che rappresenta l’elemento discriminante tra risparmio fiscale legittimo e abuso del diritto. Se non c’è un vantaggio fiscale indebito, non è necessario proseguire con la verifica, poiché l’abuso non sussiste. I vantaggi fiscali indebiti comprendono, tra l’altro, riduzioni di imposte, rimborsi, crediti fiscali o la generazione di perdite rilevanti a fini fiscali.

Il Dipartimento delle Finanze specifica inoltre che, se il rinvio della tassazione genera un vantaggio finanziario indebito (ad esempio, se la tassazione viene posticipata sine die o in modo sostanzialmente indefinito), questa situazione potrebbe essere considerata abuso, a meno che non si tratti di un rinvio temporaneo e giustificato.

La verifica della natura “indebita” del vantaggio fiscale si basa sulla necessità di comprendere se l’operazione rispetti la finalità della norma fiscale o se, invece, contrasti con essa. In questo caso, è necessario fare riferimento alla normativa vigente al momento in cui l’operazione è stata effettuata, fatta salva l’eventualità di nuove interpretazioni normative.

Per quanto riguarda l’interpretazione della “ratio” della norma, l’atto chiarisce che questa deve essere ricercata in relazione alla norma effettivamente applicata dal contribuente e non a quella che potrebbe essere stata elusa. Se il sistema fiscale offre diverse opzioni vantaggiose, il contribuente non può essere penalizzato per aver scelto una di esse.

Il caso delle operazioni collegate tra loro

Un aspetto particolarmente rilevante riguarda i casi di operazioni collegate tra loro. In questi casi, è necessario considerare il disegno complessivo perseguito dal contribuente e l’effetto che queste operazioni hanno nel loro insieme, tenendo conto anche della loro sequenza temporale. In tali situazioni, oltre a fare riferimento alla ratio delle singole norme applicabili, potrebbe essere necessario valutare anche i principi generali del sistema fiscale, come il divieto di doppia deduzione o di “salti d’imposta”.

Per quanto riguarda la “sostanza economica”, l’atto afferma che va verificato se le operazioni abbiano realmente prodotto effetti significativi. Richiamando la relazione illustrativa al Dlgs n. 128/2015, viene sottolineato che una sequenza di atti che non porta modifiche concrete alla situazione economica del contribuente, ma che anzi porta il soggetto alla situazione iniziale, può essere considerata abusiva. Si parla di operazioni circolari, che, pur essendo formalmente corrette, sono prive di sostanza economica. Analogamente, sono abusive anche le operazioni che utilizzano in modo distorto gli strumenti giuridici, ovvero in un contesto non conforme alla loro funzione originaria.

È compito del contribuente provare il contrario

Quindi, l’elemento determinante per configurare l’abuso del diritto è l’incapacità dell’operazione di produrre effetti economici rilevanti, con l’unico risultato di ottenere un vantaggio fiscale.

Infine, quando l’accertatore dimostra che i requisiti per l’abuso sono presenti, sarà poi compito del contribuente provare che l’operazione non era finalizzata esclusivamente a ottenere un vantaggio fiscale, ma che vi erano anche finalità extrafiscali non marginali. Solo se il contribuente riesce a dimostrare che l’operazione non sarebbe stata realizzata senza tali finalità, potrà evitare l’accertamento di abuso del diritto.

<https://www.cristianangeli.it/bonus-edilizi-e-abuso-del-diritto-ecco-latto-di-indirizzo-del-governo/>