

# Abuso del diritto, il Fisco rimette in discussione il risparmio d'imposta

## Operazioni agevolate

Con la risposta 456/23 torna sotto esame la libertà di scelta del contribuente

Opzioni singolarmente lecite determinerebbero insieme un'ipotesi di elusione

Pagina a cura di

**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

Vacilla il principio del legittimo risparmio d'imposta, dopo la risposta a interpello 456/2023. Nel quesito del contribuente venivano prospettate le seguenti operazioni:

- 1 scissione parziale proporzionale con attribuzione a una NewCo di un complesso immobiliare;
- 2 trasformazione agevolata in società semplice della NewCo, con determinazione delle plusvalenze tassate all'8% sulla base del valore catastale;
- 3 successiva cessione a terzi del complesso immobiliare da parte della NewCo, senza plusvalenze;
- 4 attribuzione dell'utile conseguito dalla NewCo ai soci a seguito della cessione e liquidazione della società semplice, senza il realizzarsi di alcun presupposto impositivo.

Secondo l'Agenzia, si assisterebbe a un concatenarsi di scelte tutte di per sé legittime ma che, nel loro insieme, determinerebbero un risultato complessivo in contrasto con la ratio delle norme invocate o, comunque, con i

principi dell'ordinamento. Si realizzerebbe, in sostanza, un'ipotesi di abuso del diritto.

In particolare, a parere dell'Agenzia, la scelta di applicare il valore catastale in luogo del valore normale ai fini della determinazione della plusvalenza da trasformazione risulterebbe effettuata al precipuo fine di ridurre il carico fiscale dell'intera operazione, considerata l'immediata irrilevanza fiscale della plusvalenza realizzata dalla società semplice in occasione della programmata cessione dell'immobile per effetto dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir. Va considerato infatti che tutte le operazioni risultavano preordinate alla cessione dell'immobile, in conseguenza di un'offerta di acquisto ricevuta dalla società (prima della sequenza negoziale prospettata).

Inoltre, per l'Agenzia, le tre alternative agevolate dell'assegnazione ai soci, della cessione e della trasformazione agevolata in società semplice devono risultare simili o, comunque, paragonabili: una delle tre opzioni non può portare a risultati «così diversi tra loro». In sostanza, una delle tre forme agevolate non può essere troppo vantaggiosa.

### Vantaggi fiscali leciti

Le conclusioni del Fisco mettono alla prova il principio del comma 4, articolo 10-bis, della legge 212/2000, in base al quale il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma stabilisce, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di

## I PRECEDENTI

### Circolare 26/E/2016

È stato ritenuto che se un immobile veniva utilizzato direttamente dalla società ma poi, prima dell'assegnazione, risultava concesso in locazione, poteva essere oggetto di assegnazione agevolata. Il cambio di destinazione d'uso, anche se effettuato in prossimità dell'assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile, è una scelta preordinata all'esercizio di un legittimo risparmio d'imposta.

### Risoluzione 93/E/2016

Una società ha ricevuto una proposta di acquisto di immobili, la cui cessione avrebbe però generato una plusvalenza rilevante. La società ha ritenuto di utilizzare l'assegnazione agevolata ai soci, i quali hanno effettuato poi la cessione ai promissari acquirenti, considerando come valore "di carico" quello conseguente all'assegnazione. L'Agenzia ha escluso ogni ipotesi di abuso del diritto.

### Risoluzione 101/E/2016

È stata ritenuta legittima la trasformazione agevolata in società semplice preceduta da una scissione preordinata all'attribuzione di beni immobili alla beneficiaria (che si trasformerà in società semplice).

perseguire un vantaggio fiscale indebito. In pratica, il contribuente, al di là della sostanza economica o delle ragioni extra fiscali, marginali o meno, può scegliere una condotta semplicemente perché determina un vantaggio fiscale lecito.

Occorre considerare che nella risoluzione 93/E/2016 (richiamata dalla risposta 456/23) è stato affermato che risultava legittimo un comportamento molto simile a quello prima esaminato. Si trattava del caso di una società che aveva ricevuto una proposta di acquisto di immobili, la cui cessione però avrebbe generato una plusvalenza che, con le regole impositive ordinarie, comportava un carico fiscale tale da rendere non realizzabile l'operazione. La società aveva quindi chiesto all'Agenzia se risultasse possibile beneficiare dell'assegnazione agevolata degli immobili (legge 208/2015) e successivamente effettuare la cessione degli stessi immobili da parte dei soci persone fisiche assegnatari, avvalendosi del regime fiscale ex articolo 67 del Tuir e considerando come valore "di carico" quello conseguente all'assegnazione medesima. In quel caso l'amministrazione aveva escluso ogni ipotesi di abuso del diritto.

In sintesi, la risposta 456/23 mette in discussione il principio secondo cui, quando il contribuente, con operazioni legittime, si pone nelle condizioni di applicare un vantaggio fiscale previsto dalla legge, a prescindere dalla sussistenza della sostanza economica delle operazioni stesse, si configura un'ipotesi di legittimo risparmio d'imposta e non di elusione. È da auspicarsi, dunque, che l'annunciata circolare "di sistema" sull'abuso del diritto rimetta a posto le cose.