



Edizione di mercoledì 16 Aprile 2025

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto: il diritto al legittimo risparmio fiscale va sempre verificato
di **Angelo Ginex**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La nuova aliquota della cedolare impatta sulla compilazione del dichiarativo
di **Laura Mazzola**

PATRIMONIO E TRUST

La tassazione degli immobili detenuti dalla società semplice
di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riforma: non c'è pace in tema di conferimento di partecipazioni qualificate di società holding
di **Ennio Vial**

IVA

Presentazione della dichiarazione Iva dell'anno 2024
di **Alessandro Bonuzzi**

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto: il diritto al legittimo risparmio fiscale va sempre verificato

di **Angelo Ginex**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**LA CIRCOLARE
TRIBUTARIA**

IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4% anziché € 250 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Con atto di indirizzo del 27 febbraio 2025, il Mef – DF ha fornito rilevanti chiarimenti in tema di abuso del diritto.

Al riguardo, si rammenta che tale istituto è oggi disciplinato dall'articolo 10-bis, L. 2128/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), il quale rappresenta una norma fondamentale del nostro ordinamento tributario, poiché consente all'Amministrazione finanziaria di contrastare i comportamenti elusivi che, pur rispettando formalmente le disposizioni fiscali, ne violano le finalità sostanziali, permettendo il conseguimento di illeciti risparmi fiscali. In particolare, la norma citata stabilisce che vi è "abuso del diritto" quando una o più operazioni prive di sostanza economica, pur rispettando formalmente le normative fiscali, generano principalmente vantaggi fiscali non dovuti. Per l'effetto, tali vantaggi non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, la quale può richiedere il pagamento dovuto in base alla normativa aggirata.

Tenuto conto delle complessità applicative che sono emerse nel corso degli anni, il Mef-DF ha ritenuto opportuno emanare un atto di indirizzo, firmato dal viceministro prof. Maurizio Leo, al fine di fornire all'Amministrazione finanziaria le indicazioni metodologiche necessarie per applicare correttamente l'articolo 10-bis, L. 212/2000, in modo che l'interpretazione della norma sia coerente con la sua ratio e rispettosa delle scelte fiscali legittime del contribuente, comprese quelle che comportano un legittimo risparmio fiscale.

Excursus storico-normativo sull'abuso del diritto

Originariamente, l'abuso del diritto era disciplinato dall'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, il quale stabiliva che sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Appare evidente come tale norma si fondasse sull'aggiramento di obblighi o divieti previsti dal sistema fiscale, qualificando come elusive le operazioni aventi l'obiettivo di conseguire vantaggi fiscali indebiti. L'ambito applicativo risultava alquanto ristretto poiché limitato soltanto alle imposte sui redditi e alle fattispecie tassativamente indicate dal Legislatore.

In tale contesto normativo, è intervenuta più volte la giurisprudenza di legittimità con l'intento di superare i limiti previsti dall'articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, interpretando l'abuso del diritto come un principio "*immanente*" all'ordinamento giuridico, fondato sui principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione fiscale di cui all'articolo 53, Costituzione, nonché sul principio generale di antiabuso sancito dalla Corte di Giustizia UE con riferimento alle imposte armonizzate. Tale quadro interpretativo identificava l'abuso del diritto principalmente nell'assenza di validi motivi economici *extra* fiscali nelle operazioni realizzate dal contribuente, con il rischio che determinati vantaggi fiscali, seppur ottenuti legittimamente, venissero considerati abusivi per il solo fatto che derivassero da una scelta vantaggiosa dal punto di vista fiscale.

Tuttavia, questo tipo di approccio ermeneutico aveva finito per sollevare criticità significative, in quanto poneva in discussione la libertà del contribuente di scegliere tra opzioni fiscali diverse, per il semplice fatto che ne avesse tratto un vantaggio fiscale, senza verificare se tale vantaggio fosse effettivamente indebito in quanto derivante dall'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. Tale prospettiva interpretativa era quindi suscettibile di confliggere la libertà dei contribuenti di scegliere legittimamente, tra le diverse opzioni negoziali disponibili, quelle caratterizzate dal minor carico fiscale. La difficoltà di applicazione di un concetto di abuso del diritto non positivizzato e basato su principi immanenti al sistema giuridico ha quindi spinto il Legislatore a rivedere tale impostazione.

In conseguenza di ciò, l'articolo 5, L. 23/2014 ha delegato il Governo a rivedere le disposizioni antielusive, con l'obiettivo di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei principi e criteri direttivi espressi nella stessa Legge delega, e coordinandoli con le disposizioni contenute nella Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Nello specifico, l'attuazione della Legge delega è stata affidata al D.Lgs. 128/2015, il quale ha introdotto una nuova definizione di abuso del diritto, applicabile a tutti i tributi, diretti e indiretti, armonizzati e non armonizzati, sia erariali sia locali. Questo nuovo approccio normativo ha superato il precedente metodo casistico, che si basava invece sull'individuazione di specifiche operazioni ritenute elusive.

Con il D.Lgs. 128/2015, infatti, è stato introdotto un principio generale di abuso del diritto, destinato a trovare applicazione in modo più ampio e universale, estendendo l'analisi alle diverse forme di tributi senza limitarsi a operazioni singole e specifiche. Il Legislatore ha scelto di inserire tale disciplina all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, così conferendo una maggiore stabilità e chiarezza alla normativa nonché stabilendo che le operazioni abusive comportano l'inopponibilità dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente

nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, il Legislatore ha chiarito che l'abuso del diritto è irrilevante sul piano sanzionatorio penale, mentre rimangono applicabili le sanzioni amministrative, e ha definito il procedimento attraverso cui l'Amministrazione finanziaria deve contestare tale abuso al contribuente.

Da ultimo, si rileva che la collocazione della disciplina dell'abuso del diritto all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, come sottolineato nella stessa Relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015, conferisce a essa una forza normativa simile a quella delle altre disposizioni contenute nello stesso Statuto, riconosciuta dalla Corte di Cassazione nelle sue pronunce su altre norme statutarie.

Indicazioni sull'abuso del diritto fornite dal Mef nell'atto di indirizzo

Come noto, l'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 reca la disciplina fondamentale dell'abuso del diritto in ambito fiscale, al fine di stabilire un chiaro confine tra comportamenti leciti e illeciti dei contribuenti che cercano di ottenere vantaggi fiscali indebiti attraverso operazioni che rispettano formalmente le norme tributarie, ma che ne tradiscono lo spirito legislativo.

Dieci anni dopo l'introduzione di questa normativa, l'atto di indirizzo del Mef analizza i 3 elementi tipici di distorsione della disciplina tributaria, ovvero il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti, l'assenza di sostanza economica e l'essentialità del vantaggio indebito.

L'intento è quello di fornire all'Amministrazione finanziaria indicazioni metodologiche per garantire un'applicazione coerente dell'articolo stesso, rispettosa della libertà del contribuente di scegliere tra regimi fiscali diversi e di orientarsi verso operazioni che comportano un minore carico fiscale. Il risparmio d'imposta derivante da scelte legittime, come l'adozione di regimi fiscali più favorevoli, non costituisce abuso del diritto, ma deve essere considerato un comportamento legittimo.

Innanzitutto, un aspetto cruciale è dato dalla conferma che il sistema delineato dall'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 configura l'abuso del diritto come una "*clausola residuale*", applicabile solo quando non vi sia stata evasione fiscale. Ciò significa che l'abuso del diritto non ricomprende né la violazione aperta di norme tributarie, né tantomeno la simulazione e la frode: diversamente da tali ultime fattispecie, l'abuso del diritto non è una manipolazione della realtà, ma un uso distorto di strumenti giuridici, che vengono traditi nella loro propria naturale funzione.

La suddetta normativa stabilisce, infatti, che l'abuso del diritto si può configurare solo se i vantaggi fiscali ottenuti non derivano da una violazione delle disposizioni tributarie, ma da un comportamento che, pur nel rispetto delle normative fiscali, contrasta con le finalità delle stesse. Il concetto di abuso del diritto, quindi, non si sovrappone a quello di evasione fiscale,

che implica la violazione delle disposizioni tributarie, ma riguarda situazioni in cui l'operazione, pur formalmente legittima, si discosta dallo spirito della normativa fiscale.

L'atto di indirizzo del Mef si è poi soffermato sui 3 elementi costitutivi (tipici) che devono sussistere al fine di poter ravvisare un abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis*, L. 212/2000. In primo luogo, deve esserci il conseguimento di vantaggi fiscali "*indebiti*", ossia vantaggi che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, ne violano la *ratio*. In secondo luogo, l'operazione o la sequenza di operazioni deve essere priva di "*sostanza economica*", ossia non deve produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Infine, il vantaggio fiscale indebito deve essere "*essenziale*" all'operazione, nel senso che il risultato fiscale ottenuto dev'essere preponderante rispetto ad altri eventuali benefici economici. L'onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale deve dimostrare la presenza di questi 3 requisiti attraverso una valutazione oggettiva delle operazioni realizzate dal contribuente.

Una delle principali difficoltà nell'applicazione dell'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 riguarda la definizione di vantaggi fiscali "*indebiti*". Stando alle precisazioni contenute nel citato atto di indirizzo, si tratta di un "*elemento prioritario*" che rappresenta il discrimine tra abuso del diritto e lecito risparmio di imposta. In sua assenza non è più necessaria alcuna attività di verifica in quanto l'abuso del diritto non può sussistere. Vi rientrano astrattamente riduzioni di imposte, rimborsi, crediti di imposta, maggiori perdite fiscalmente rilevanti, etc..

Al riguardo, occorre evidenziare che la precedente normativa contenuta nell'articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, faceva esplicito riferimento alla riduzione delle imposte o ai rimborsi; invece, l'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 amplia tale concetto, includendo anche crediti d'imposta, perdite fiscalmente rilevanti, deduzioni e detrazioni. Questo allargamento implica che, oltre alle riduzioni immediatamente riconoscibili come vantaggi fiscali, possano rientrare nella nozione di vantaggio fiscale anche quelli differiti nel tempo, come i rinvii di imposizione, purché non temporanei, ma significativi. La verifica della natura indebita di tali vantaggi deve essere fatta tenendo conto delle finalità delle norme fiscali e dei principi generali dell'ordinamento tributario. Nello specifico, la nota chiarisce che possono essere ricompresi nell'abuso, se sussiste la natura indebita, anche differimenti di imposizione, ossia situazioni in cui si ottiene un vantaggio finanziario, "*purché si tratti di un rinvio della tassazione sine die o significativamente posticipato, dunque non meramente temporaneo*".

Per determinare se un vantaggio fiscale è indebito, l'Amministrazione finanziaria deve analizzare l'operazione scelta dal contribuente e verificare che non contrasti con la finalità o lo spirito della norma fiscale applicata, trattandosi di un legittimo risparmio d'imposta ovvero di un abuso. In caso di operazioni complesse, costituite da più atti o contratti legati da un disegno unitario, la verifica non si limita al singolo atto, ma deve estendersi alla valutazione dell'intero insieme di operazioni, al fine di accertare se il vantaggio fiscale risulti indebito. In questo contesto, è preferibile guardare alla *ratio* della norma applicata dal contribuente, evitando di confrontare la scelta con regimi fiscali alternativi non adottati, in quanto ciò si porrebbe in contrasto con il principio di libertà nella scelta del regime fiscale sancito dal Legislatore.

Come anticipato, l'assenza di *"sostanza economica"* è un altro requisito fondamentale per la configurazione dell'abuso del diritto. L'articolo 10-*bis*, L. 212/2000, infatti, stabilisce che le operazioni prive di sostanza economica sono quelle che non producono effetti significativi diversi dal vantaggio fiscale. La giurisprudenza comunitaria suggerisce che l'inidoneità dell'operazione a produrre effetti economici significativi deve essere valutata oggettivamente, senza considerare l'intento soggettivo del contribuente. In pratica, ciò significa che operazioni caratterizzate da una incoerenza rispetto agli obiettivi economici perseguiti o dall'anomalia degli strumenti giuridici utilizzati potrebbero rientrare nell'abuso del diritto. Nel richiamare la Relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015, l'atto di indirizzo del Mef ha precisato che si considerano potenzialmente abusive le sequenze di atti negoziali che: *"nella loro concatenazione, non producono, né hanno la funzione di produrre, modifiche significative nella sfera economico-giuridica del soggetto, in quanto i diversi negozi che compongono la sequenza sono disposti in modo da elidersi vicendevolmente, riportando il soggetto all'assetto economico-giuridico originario (le c.d. operazioni circolari)"*.

Un altro aspetto importante riguarda la possibilità per il contribuente di giustificare le sue operazioni con le c.d. *"ragioni extra fiscali non marginali"*. L'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 stabilisce che non sono abusive le operazioni giustificate da valide ragioni *extra* fiscali, come quelle di ordine organizzativo o gestionale, finalizzate al miglioramento strutturale dell'impresa. In questo caso, l'onere della prova è a carico del contribuente, che dovrà dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali motivazioni. Questa possibilità consente di proteggere le operazioni legittime da contestazioni abusive, a condizione che le motivazioni *extra* fiscali siano rilevanti e non marginali.

In estrema sintesi, l'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 in esame si configura come uno strumento giuridico destinato a prevenire e contrastare l'abuso del diritto in campo fiscale, garantendo al contempo il rispetto della libertà del contribuente di scegliere tra regimi fiscali differenti, pur mantenendo il principio del legittimo risparmio d'imposta. L'applicazione di tale norma richiede un'analisi attenta e approfondita delle singole operazioni, tenendo conto degli aspetti sia formali sia sostanziali, per distinguere tra risparmi legittimi e abusi che violano lo spirito delle normative fiscali.

Osservazioni conclusive

Come si è avuto modo di rammentare, l'istituto dell'abuso del diritto *ex* articolo 10-*bis*, L. 212/2000 mira a contrastare quei comportamenti illeciti che realizzano operazioni formalmente legittime, ma nella sostanza contrarie allo spirito o alla finalità delle leggi fiscali, permettendo al contribuente di ottenere vantaggi fiscali indebiti. Quindi, il concetto di abuso del diritto si differenzia in maniera netta dall'evasione fiscale in quanto, a differenza di quest'ultima che implica la violazione aperta delle disposizioni tributarie, si sostanzia nell'uso distorto di strumenti giuridici che, pur rispettando la forma, non rispecchiano gli scopi della norma.

Come rammentato nell'atto di indirizzo del Mef a firma del viceministro prof. Maurizio Leo, sono 3 i requisiti fondamentali dell'abuso del diritto: il vantaggio fiscale "*indebito*", l'assenza di "*sostanza economica*" e, infine, la "*essenzialità*" del vantaggio fiscale.

È importante sottolineare che, sulla base di quanto rimarcato in tale indirizzo ministeriale, l'Amministrazione finanziaria ha il compito di dimostrare la sussistenza di tali requisiti attraverso un'analisi oggettiva delle operazioni realizzate dal contribuente.

Tuttavia, un punto cruciale riguarda la precisazione che tra i vantaggi fiscali indebiti rientrano i "*differimenti di imposizione*", ovvero tutte quelle situazioni in cui il contribuente ottiene un vantaggio finanziario mediante il rinvio della tassazione *sine die* oppure questa viene posticipata in maniera significativa e comunque non temporanea.

Per quanto concerne la natura "*indebita*" dell'operazione, l'atto in esame ha precisato che occorre stabilire se il contribuente abbia operato in violazione della finalità della norma fiscale o tradendo i principi dell'ordinamento tributario. Tale analisi deve essere condotta facendo riferimento alla normativa esistente al momento della realizzazione dell'operazione, fatta salva l'ipotesi di successive norme interpretative.

Un altro aspetto molto importante concerne l'assenza di "*sostanza economica*", che può essere individuata sulla base della oggettiva inidoneità dell'atto o degli atti a produrre effetti di rilievo diversi dai vantaggi fiscali. L'assenza di sostanza economica è requisito speculare rispetto all'essenzialità del vantaggio fiscale, atteso che quest'ultimo è essenziale proprio quando l'operazione non ha sostanza economica.

Una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato la sussistenza dei requisiti indicati, spetterà al contribuente dimostrare la sussistenza di ragioni *extra* fiscali non marginali, senza le quali l'operazione non sarebbe stata realizzata.

In estrema sintesi, l'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 mira a prevenire e contrastare l'abuso del diritto, rispettando la libertà del contribuente di scegliere il regime fiscale più favorevole. L'applicazione della norma richiede una valutazione accurata delle operazioni, distinguendo tra il legittimo risparmio fiscale e l'abuso che violerebbe lo spirito delle leggi fiscali.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Accertamento e contenzioso](#)".

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La nuova aliquota della cedolare impatta sulla compilazione del dichiarativo

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi persone fisiche

Scopri di più

La **disciplina fiscale relativa alle “locazioni brevi”**, di cui all'[articolo 4, D.L. 50/2017](#), si applica ai **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, situati in Italia, di durata non superiore a 30 giorni e stipulati da persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Dove il **termine di 30 giorni** deve essere **considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale**, a prescindere dal fatto che, nel medesimo anno, **siano stipulati più contratti tra le medesime parti**; fermo restando che, se la durata complessiva delle locazioni tra le stesse parti è complessivamente **superiore a 30 giorni**, devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla **registrazione del contratto**.

Dal 2021, a seguito della disposizione di cui all'[articolo unico, comma 595, Legge di Bilancio 2021](#), il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto solo in caso di **destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta**.

Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano, su scelta del locatore, le disposizioni in materia di **“cedolare secca sugli affitti”**, cioè il **regime di tassazione previsto dall'[articolo 3, D.Lgs. 23/2011](#)**.

Con l'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024 (**L. 213/2023**), dal 1° gennaio 2024, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, si applica l'aliquota del **26 per cento**.

Questa aliquota è ridotta al **21 per cento** per i redditi riferiti ai contratti di locazione breve stipulati **per una sola unità immobiliare** per ciascun periodo d'imposta, a **scelta del contribuente**.

L'**individuazione di tale unità immobiliare** deve avvenire nella **dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo d'imposta interessato**.

Ne deriva che il proprietario, che loca diverse unità abitative (al **massimo 4 unità abitative** a

locazione breve), ha la possibilità di scegliere, all'interno della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta d'interesse, una **unità per la quale fruire dell'aliquota ridotta del 21 per cento; per le altre unità è dovuta l'aliquota più elevata del 26 per cento.**

A seguito di quanto previsto, all'interno del **quadro RB del modello Redditi PF 2025**, è stata introdotta la **colonna 16, denominata "Cedolare secca 26%"**, e sono state conseguentemente **rinumerate le colonne successive.**

Tale colonna deve essere compilata in relazione al **reddito del fabbricato locato con opzione per l'applicazione della cedolare secca** con aliquota agevolata del **26 per cento.**

Inoltre, si rileva che, all'interno del quadro RB, è stata introdotta la **sezione III** al fine dell'identificazione del **Codice identificativo nazionale (Cin).**

Nell'ipotesi di **soggetto locatore non proprietario**, la **tipologia di reddito** rientra tra i **redditi diversi**, da indicare, all'interno del **modello Redditi PF**, nel **quadro RL.**

In particolare, la **colonna 3 del rigo RL10**, dedicato ai *"Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili"*, prevede la valorizzazione con uno dei seguenti codici numerici:

- **1**, qualora l'aliquota applicabile sia pari al **21 per cento**;
- **2**, qualora l'aliquota applicabile sia pari al **26 per cento.**

Infine, anche all'interno del **rigo RL10** è prevista l'**indicazione**, in colonna 6, **dell'identificazione del Codice identificativo nazionale (Cin).**

La tassazione degli immobili detenuti dalla società semplice

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Gestione fiscale delle locazioni brevi e dei B&B

Scopri di più

Le **società semplici** rappresentano una **forma societaria particolarmente utilizzata** per la gestione di **patrimoni immobiliari**, grazie alla loro **semplicità amministrativa e fiscale**. Tuttavia, la **tassazione degli immobili** detenuti da queste società **presenta alcune peculiarità** che meritano un'analisi approfondita. Le società semplici, per loro natura, **non possono esercitare attività commerciali** e, di conseguenza, **non possono produrre redditi d'impresa**. I redditi derivanti dalla gestione immobiliare sono quindi ricondotti alle seguenti categorie:

- **redditi fondiari**: comprendono le rendite catastali dei terreni e dei fabbricati posseduti, nonché i redditi derivanti dalla locazione di tali beni;
- **redditi diversi di natura immobiliare**: includono le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili.

È importante sottolineare che **se l'attività della società semplice supera la mera gestione patrimoniale** (ad esempio, attraverso la realizzazione e successiva vendita di unità immobiliari con un'organizzazione produttiva strutturata), **si configura un'attività commerciale**. In tal caso, il reddito complessivo della società **sarà trattato come reddito d'impresa**, in violazione dell'[articolo 2249, cod. civ.](#) Un esempio pratico è fornito dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 426/2019](#), che chiarisce come **la costruzione e vendita di unità immobiliari configurino attività imprenditoriale se svolte con continuità e organizzazione**.

Per gli **immobili detenuti dalla società semplice, ma non locati a terzi** (ovvero tenuti a disposizione), il reddito fondiario si determina sulla base della **rendita catastale risultante al Catasto**. Questa rendita viene rivalutata del 5%, come previsto dall'**articolo 3, comma 48, L. 662/1996**. Nel caso di **immobili vincolati**, la **rendita catastale è ridotta del 50%**. La rendita rivalutata deve essere **rapportata ai giorni di possesso nell'anno** (365 giorni per un anno intero) ed alla **percentuale di proprietà dell'immobile detenuta dalla società**.

Inoltre, per **le unità immobiliari tenute a disposizione** è previsto un **incremento della rendita catastale dichiarata pari a un terzo**, come stabilito dall'[articolo 41, Tuir](#). Nel caso di **immobili locati a terzi**, il reddito fondiario è determinato **assumendo il maggiore tra:**

- il **canone risultante dal contratto di locazione** ridotto forfettariamente del 5% (o del 25% per i fabbricati situati in specifiche zone come Venezia centro e alcune isole limitrofe);
- la **rendita catastale rivalutata del 5%**.

È importante notare che **per gli immobili locati non opera l'effetto sostitutivo dell'Irpef da parte dell'Imu** (di cui si parlerà nel prossimo paragrafo). Pertanto, il reddito fondiario prodotto **concorre alla formazione del reddito complessivo imputato ai soci della società semplice**. L'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 23/2011](#), stabilisce che **l'Imu sostituisce l'Irpef** e le relative addizionali (regionale e comunale) sui **redditi fondiari derivanti da beni immobili non locati**. Questo effetto sostitutivo si applica esclusivamente **ai soci persone fisiche che detengono la partecipazione nella società semplice** al di fuori del regime d'impresa.

In pratica, la **quota di reddito fondiario non imponibile ai fini Irpef deve essere indicata nel prospetto di ripartizione del reddito trasmesso dalla società semplice ai soci**; tale quota corrisponde al **reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati per i quali opera l'effetto sostitutivo dell'Imu**. Tuttavia, per **gli immobili locati a terzi**, l'effetto sostitutivo **non trova applicazione**. In questi casi, oltre al pagamento dell'Imu, il **reddito fondiario prodotto concorre alla formazione del reddito complessivo dei soci**.

La normativa fiscale prevede **alcune agevolazioni legate agli immobili detenuti da persone fisiche** (ad esempio, l'esenzione Imu per l'abitazione principale). Tuttavia, **queste agevolazioni non sono applicabili alle società semplici né ai loro soci**. La Corte di Cassazione ha chiarito ([sentenza n. 23679/2019](#)) che i soci delle società semplici **non possono beneficiare dell'esenzione Imu per l'abitazione principale** se non possiedono direttamente l'immobile o diritti reali sullo stesso. Questa esclusione deriva dal fatto che i **soci delle società semplici detengono solo una quota ideale dei beni sociali e non una proprietà reale sugli stessi**.

Da evidenziare che le società semplici **sono escluse dall'applicazione della cedolare secca sui canoni di locazione degli immobili abitativi**. Questa opzione fiscale è, infatti, **riservata esclusivamente alle persone fisiche proprietarie o titolari di diritti reali sugli immobili**. Inoltre, alle società semplici è **precluso anche l'accesso alla disciplina fiscale delle locazioni brevi** ([articolo 4, D.L. 50/2017](#)), poiché tale disciplina agevolativa si **applica solo ai contratti stipulati da persone fisiche** al di fuori dell'esercizio d'impresa e riguarda locazioni **con durata non superiore a 30 giorni**.

Infine, un caso particolare riguarda **la sublocazione a terzi di unità immobiliari detenute dalla società semplice in base a un contratto di locazione**. In questo scenario il **sublocatore realizza un reddito diverso** ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera h\), Tuir](#), ed il relativo reddito è calcolato come differenza **tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti** (ad esempio, il canone pagato al proprietario dell'immobile).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riforma: non c'è pace in tema di conferimento di partecipazioni qualificate di società holding

di Ennio Vial

OneDay Master

Riforma del conferimento di partecipazioni

Scopri di più

Sono ormai passati quasi 4 mesi da quel fatidico 31 dicembre 2024, giorno in cui **è entrato in vigore il D.Lgs. 192/2024**, recante la Riforma delle operazioni straordinarie.

La norma, in caso di conferimento di partecipazioni qualificate di società *holding* (nuovo comma 2-ter), ha sicuramente **segnato un significativo passo in avanti rispetto alla disciplina previgente**.

La **vecchia formulazione normativa**, infatti, aveva legittimato l'Amministrazione finanziaria a ritenere che **la demoltiplicazione dovesse essere operata**, non solo per le partecipazioni direttamente detenute dalla *holding* conferita, ma **anche in relazione a quelle da essa detenute indirettamente**.

Il quadro che ne usciva era desolante: era assolutamente probabile che, in qualsiasi gruppo societario, **vi fosse qualche partecipazione di modesta entità che si poneva come elemento ostativo al realizzo controllato**. La scelta del conferente poteva andare dall'applicazione dell'[articolo 9, Tuir](#), ossia **attuare un conferimento realizzativo a valore normale**, o all'attuazione di una **sorta di "pulizia" attraverso la dismissione delle partecipazioni di disturbo**. Questa operazione di "pulizia" è stata avallata dall'Amministrazione finanziaria in risposte a interpello tanto ufficiali quanto private, realizzabile sia attraverso **lo stralcio di partecipazioni di valore nullo**, sia attraverso la **cessione delle stesse ad un corrispettivo congruo** ad altri soggetti (eventualmente anche appartenenti al gruppo), sia attraverso **l'implementazione di operazioni straordinarie** volte a scorporarle dal gruppo.

Un primo intervento operato dal Legislatore con il D.Lgs. 192/2024 è stato quello di stabilire che **la holding è giudicata tale in base alle regole dell'articolo 162-bis, Tuir**, superando, quindi, l'approccio espresso dall'Agenzia nella [risposta a interpello n. 869/E/2021](#), ove l'Ufficio aveva precisato che **si doveva aver riguardo al valore di mercato**.

Interessante, inoltre, è anche **l'indicazione contenuta nella relazione illustrativa**, secondo cui **non può essere richiesta la redazione di una situazione di periodo al momento di efficacia del**

conferimento o di implementazione dello stesso, ma si deve **aver riguardo all'ultimo bilancio**, ancorché non approvato.

Notevoli dubbi, tuttavia, emergono nel momento in cui si cerca di **interpretare la previsione contenuta nel comma 2-ter**, secondo cui il **conferimento a realizzo controllato** è ammesso qualora **le partecipazioni che soddisfano il requisito della demoltiplicazione prevalgono su quelle che non lo soddisfano**.

Per realizzare questo conteggio emergono, tuttavia, **tre profili di criticità**:

- se, qualora la *holding* conferenda controlli a sua volta un'altra *holding* 162-bis, si debba considerare **anche il valore contabile di quest'ultima** o si debba aver riguardo esclusivamente al **valore contabile delle partecipazioni da essa detenute**;
- se la valutazione della prevalenza deve essere effettuata **utilizzando i valori al momento di effettuazione del conferimento o in base all'ultimo bilancio chiuso**;
- se il valore contabile delle partecipazioni da analizzare **deve essere il valore di iscrizione nel bilancio della holding conferenda** o, in relazione alle partecipazioni da questa detenute indirettamente, si debba considerare il **valore di iscrizione nel bilancio della società che le detiene**.

Senza approfondire in questa sede questi temi per motivi di spazio, ci limitiamo a segnalare, in relazione al **primo punto**, che:

- secondo la lettera della norma, pare debbano **essere computate tutte le partecipazioni detenute dalla holding conferenda**, sia che si tratti di società commerciali, sia che si tratti di *holding* controllate o non controllate;
- secondo il testo della Relazione illustrativa (quanto meno in un passaggio), **non si devono considerare le holding controllate dalla società conferenda**;
- secondo l'esempio della Relazione illustrativa, **non si devono considerare nemmeno le holding non controllate dalla conferenda**.

Sul punto, si segnala che il **documento di ricerca del Cndcec** e della Fondazione Nazionale dei commercialisti **pubblicato lo scorso 31.03.2025 non prende alcuna posizione su questi temi**, ma getta ulteriore benzina sul fuoco laddove, in relazione alla determinazione del valore contabile demoltiplicato della partecipazione osserva che **si potrebbe utilizzare "più opportunamente ... l'importo che si ottiene applicando la percentuale di demoltiplicazione al patrimonio netto contabile delle partecipate prese in considerazione ai fini del test"**.

Si può affermare che **questo rappresenta un profilo interpretativo innovativo** che meriterebbe ulteriori approfondimenti, ma che **appare difficilmente conciliabile con la lettera della norma** e che contribuisce a creare **ulteriori profili di incertezza su questo delicato tema**.

Presentazione della dichiarazione Iva dell'anno 2024

di **Alessandro Bonuzzi**

La **dichiarazione Iva** relativa al **periodo d'imposta 2024** deve essere presentata entro il **30.04.2025**, che cade di mercoledì, in modalità **telematica**, direttamente oppure **avvalendosi di un intermediario abilitato**.

Sulla base all'articolo 252, § 1, Direttiva 2006/112/CE, la dichiarazione Iva deve essere presentata entro il termine stabilito dagli Stati membri che, in ogni caso, non può superare di oltre **2 mesi** la scadenza di ciascun periodo d'imposta. Tuttavia, il rinvio del termine ultimo di presentazione della dichiarazione al mese di aprile è giustificato dall'obbligo comunicativo delle cosiddette **Lipe avente periodicità trimestrale**, che consente all'Amministrazione finanziaria di essere in **possesso di tutti i dati relativi alle operazioni effettuate nei vari trimestri dell'anno** entro il mese di febbraio dell'anno successivo (che rappresenta il **termine di presentazione dei dati delle liquidazioni periodiche** relative **all'ultimo trimestre** dell'anno).

In altri termini, la comunicazione trimestrale di cui all'[articolo 21-bis, D.L. 78/2010](#), benché non abbia natura dichiarativa, **assolve la medesima funzione della dichiarazione**, con ciò giustificando il **differimento** del termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale al 30 aprile, nel rispetto dell'articolo 252, § 1, Direttiva 2006/112/CE.

In linea generale, sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Iva **tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, titolari di partita Iva**, pure in assenza nel periodo d'imposta di operazioni imponibili.

Anche i soggetti che hanno **cessato l'attività** nel corso del 2024 sono tenuti, ai sensi dell'[articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), alla presentazione dell'ultima dichiarazione annuale nel 2025, ossia **nell'anno successivo a quello in cui l'attività è cessata**, entro i normali termini.

Coloro che fino al 2024 hanno adottato il **regime ordinario** e sono **transitati nel 2025 nel regime forfettario** sono tenuti alla **presentazione del modello Iva 2025**, con la necessità di barrare la casella "1" del **rigo VA14** al fine di rendere noto che si **tratta dell'ultima dichiarazione Iva presentata prima dell'ingresso al regime agevolato**. **Non è invece richiesta la compilazione del quadro VO**, in quanto il passaggio al forfettario è considerato un accesso a un regime naturale.

In questo caso, inoltre, si deve fare attenzione se è dovuta la **rettifica della detrazione** (a sfavore), con indicazione della **eventuale Iva da assolvere nel rigo VF70 con il segno meno**.

Di contro, non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Iva i **soggetti che nel 2024 hanno applicato il regime forfettario** e ne sono **fuoriusciti nel 2025**. L'eventuale rettifica della detrazione a favore andrà indicata nel quadro VF della prossima dichiarazione Iva riferita al 2025 (modello Iva 2026).

Attenzione, coloro che sono **fuoriusciti** dal forfettario **nel corso dell'anno 2024**, a seguito del **superamento della soglia di ricavi/compensi di 100.000 euro**, sono tenuti a presentare la dichiarazione Iva del periodo d'imposta 2024, nonché le Lipe, e l'eventuale rettifica della detrazione a favore può essere fatta valere già nel modello Iva 2025.

In presenza di **trasformazioni sostanziali soggettive** (fusioni, scissioni totali, cessioni e donazioni d'azienda) che comportano l'estinzione del soggetto dante causa, **spetta al soggetto avente causa assolvere tutti gli adempimenti Iva successivi alla data di trasformazione**, anche quelli relativi al dante causa.

Tra i soggetti **esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva** annuale figurano anche coloro che, per l'anno d'imposta, hanno registrato **esclusivamente operazioni esenti** di cui all'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), o che hanno effettuato **esclusivamente operazioni** esenti essendosi avvalsi della **dispensa dagli adempimenti** di cui all'[articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972](#).

Si ricorda, infine, che la dichiarazione Iva si **considera presentata nel giorno** in cui è **conclusa la ricezione** dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata **sempre per via telematica**. Si deve fare attenzione, infatti, che il servizio telematico restituisce:

- **immediatamente dopo l'invio**, un messaggio che conferma solo l'avvenuta **ricezione** del file e, in seguito;
- **un'altra comunicazione attestante l'esito dell'elaborazione effettuata sui dati pervenuti**, che, in assenza di errori, **conferma** l'avvenuta presentazione della dichiarazione.