



Edizione di lunedì 6 Ottobre 2025

CONTABILITÀ

La tassazione delle plusvalenze di immobili “Superbonus”: la posizione della FNC

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

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Controlled Foreign Companies: analisi delle recenti novità

di **Marco Bargagli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le cause di decadenza dall'IRES premiale

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

IVA

Il pro-rata di detrazione IVA in presenza di un obbligo normativo di acquisto di beni/servizi

di **Marco Peirola**

IMPOSTE SUL REDDITO

Normalità e prevalenza nelle prestazioni di servizio in agricoltura

di **Luigi Scappini**

EDITORIALI

CCNL CED: le 24 ore di formazione obbligatoria da pianificare nel triennio

di **Milena Montanari**

La tassazione delle plusvalenze di immobili “Superbonus”: la posizione della FNC

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

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**BILANCIO, VIGILANZA
E CONTROLLI**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + 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 un documento del 1° luglio 2025, la Fondazione Nazionale Commercialisti offre una disamina analitica e dettagliata della disciplina fiscale relativa alle plusvalenze su immobili oggetto di interventi agevolati con il c.d. Superbonus (nuova lett. b-bis), art. 67, TUIR), ponendo attenzione sulle principali criticità interpretative e applicative sorte dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni ex Legge n. 213/2023, e successive prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Aspetti generali e quadro normativo

Con l'art. 1, commi 64-66, Legge n. 213/2023, è stata aggiunta all'art. 67, TUIR, la nuova lett. b-bis), con cui trova la disciplina una nuova fattispecie impositiva ai fini delle imposte sui redditi, riferita alle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili sui quali il cedente (o altri aventi diritto) abbia realizzato interventi agevolati fruendo del c.d. Superbonus di cui all'art. 119, D.L. n. 34/2020, purché tali interventi si siano conclusi da non più di 10 anni alla data di cessione. La disposizione si caratterizza per un regime di tassazione intensificato e sganciato sia dalla percentuale di agevolazione goduta (110%, 90%, 70%, 65%), sia dalla modalità di fruizione (detrazione diretta, cessione del credito, sconto in fattura), nonché dalla durata del possesso dell'immobile, atteso che l'unico parametro temporale rilevante è il termine decennale decorrente dalla conclusione dei lavori agevolati. Inoltre, la norma prevede specifiche esclusioni dall'imposizione, riguardanti gli immobili acquisiti per successione e quelli adibiti ad abitazione principale del cedente (o dei familiari) per la maggior parte dei 10 anni antecedenti la cessione, o, se il possesso è inferiore, per la maggior parte del periodo di possesso.

Le modalità di determinazione della “nuova” plusvalenza di cui alla lett. b-bis), sono contenute nel comma 1, art. 68, TUIR, secondo cui:

? il costo di acquisto, o di costruzione (unitamente agli oneri accessori), da contrapporre al

corrispettivo di vendita, deve essere rivalutato su base ISTAT se l'acquisto o la costruzione risalgono a oltre 5 anni prima della cessione;

? qualora l'immobile sia stato acquisito per donazione, si assume come costo di acquisto o di costruzione quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta di donazione, nonché di ogni altro costo inerente.

Per quanto riguarda i costi sostenuti per gli interventi di "ristrutturazione" per i quali si è beneficiato del c.d. Superbonus, il documento della FNC giustamente ricorda la distinzione che deve essere effettuata tra:

? spese per le quali si è beneficiato del c.d. Superbonus nella misura del 110%, mediante opzione di cessione o sconto in fattura. Tali spese non possono essere portate a incremento del costo di acquisto o di costruzione (e, pertanto, non decrementano l'imponibile), per il loro intero ammontare se all'atto della cessione gli interventi non risultano conclusi da più di 5 anni, ovvero per il 50% del loro ammontare se all'atto della cessione i lavori risultano conclusi da oltre 5 anni;

? spese per le quali si è beneficiato del c.d. Superbonus nella misura del 110% con utilizzo della detrazione in dichiarazione (rateizzata in 10 quote), ovvero nelle misure "ridotte" del 90%, 70%, o 65%, a prescindere dall'utilizzo del credito (opzione per la cessione o sconto in fattura, o utilizzo diretto in dichiarazione).

I chiarimenti della circolare n. 13/E/2024

Con la circolare n. 13/E/2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alla nuova fattispecie impositiva di cui alla lett. b-bis), art. 67, TUIR. Il documento della FNC riassume i seguenti principali aspetti:

? il nuovo presupposto imponibile contenuto nella lett. b-bis), art. 67, TUIR, si può realizzare solo a seguito della prima cessione intervenuta successivamente all'esecuzione dei lavori, e non anche nelle successive cessioni (fatte salve eventuali situazioni di interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973);

? nel caso di cessione di fabbricati inseriti in un contesto condominiale (singolo appartamento ad esempio), il nuovo presupposto di tassazione si integra non solo quando i lavori sono stati eseguiti all'interno della singola unità immobiliare, ma anche quando gli interventi hanno riguardato le parti comuni degli edifici;

? la data di conclusione dei lavori, quale termine iniziale per la decorrenza dei 10 anni, è comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

Altri chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Il documento della Fondazione ricorda inoltre gli ulteriori chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito alla nuova fattispecie impositiva.

Si tratta dei seguenti documenti di prassi:

? risposta a interpello n. 156/E/2024: esaminando il caso specifico di una cessione con patto di riservato dominio, l'Agenzia delle Entrate conferma che il termine finale da prendere in considerazione per la verifica del decorso dei 10 anni rispetto alla data di ultimazione dei lavori, è quello in cui avviene il pagamento dell'ultima rata (in cui vi è il passaggio di proprietà), e non quello, antecedente, della stipula del rogito di compravendita;

? risposta a interpello n. 157/E/2024: esaminando il caso specifico di un immobile acquisito per usucapione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il prezzo di acquisto da assumere ai fini della determinazione della plusvalenza, è rappresentato dal valore della sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato dei costi inerenti;

? risposta a interpello n. 208/E/2024: nel caso in cui al cedente l'immobile sia pervenuto per successione, sia pure limitatamente a una quota dello stesso, opera l'esclusione della tassazione della plusvalenza (in tal caso risulterà imponibile la sola plusvalenza relativa alla quota di proprietà del cedente diversa da quella ricevuta in successione, determinata in misura proporzionale all'intera quota di proprietà posseduta).

Ambito applicativo ed esclusioni: successione, donazione e abitazione principale

Nel documento della FNC sono poi analizzate alcune casistiche che presentano delle criticità, soprattutto con riferimento alle seguenti ipotesi: immobili acquisiti per successione con intervento eseguito dall'erede e successivamente rivenduto dallo stesso, immobili ricevuti per donazione ed esclusione per l'abitazione principale.

Immobili acquisiti per successione

Uno dei profili interpretativi più rilevanti riguarda la cessione di immobili acquisiti *mortis causa*. La circolare n. 13/E/2024 e la risposta a interpello n. 208/E/2024, confermano che le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili acquisiti per successione sono escluse *ex lege* dal nuovo presupposto impositivo. Questa esclusione, secondo la Fondazione, opera anche nell'ipotesi in cui gli interventi agevolati siano stati effettuati dall'erede dopo l'acquisizione

per successione. Tuttavia, se l'immobile è acquisito solo *pro quota* per successione, come già anticipato l'esclusione si applica limitatamente alla quota ereditata, mentre la restante quota è soggetta a tassazione secondo la nuova disciplina.

Immobili ricevuti per donazione

Secondo la Fondazione, l'esclusione di cui sopra non si estende agli immobili ricevuti per donazione, atteso che questi rientrano nell'ambito applicativo della lett. b-*bis*), con una disciplina peculiare per la determinazione del costo fiscale rilevante. In caso di cessione da parte del donatario, si assume come costo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni e di ogni altro costo inerente successivo. Permangono dubbi interpretativi sull'assoggettamento a tassazione delle cessioni di immobili i cui interventi agevolati siano stati effettuati dal donante prima della donazione: in linea generale, la lettera della norma parrebbe non attrarre tali fattispecie, se il donatario non è stato beneficiario diretto degli interventi agevolati.

Cessione dell'abitazione principale

Particolarmente rilevante è l'esclusione per gli immobili adibiti ad abitazione principale del cedente (o dei suoi familiari) per la maggior parte dei 10 anni antecedenti la cessione (o, se il possesso è inferiore a 10 anni, per la maggior parte del periodo di possesso). Si ritiene che la verifica di tale requisito richieda un'attenta ricostruzione della destinazione effettiva del bene e delle condizioni soggettive di utilizzo da parte dei membri del nucleo familiare, secondo gli indirizzi consolidati di prassi e giurisprudenza.

Sismabonus acquisti e cessione del fabbricato

L'art. 16, comma 1-*bis*, D.L. n. 63/2013, prevede la detrazione c.d. Sismabonus sulle spese sostenute per interventi di riduzione del rischio sismico su immobili ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3. Tuttavia, se il soggetto che esegue i lavori è un'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare, mediante demolizione e ricostruzione di un edificio di sua proprietà, ottenendo una riduzione di almeno una classe di rischio sismico dell'edificio, il comma 1-*septies*, stabilisce che la detrazione possa essere fruita dal soggetto che acquista dall'impresa le singole unità immobiliari site nell'edificio sulle spese sostenute per detto acquisto.

Secondo la Fondazione, se è pacifico che le cessioni di unità immobiliari, su cui il cedente o altri aventi diritto hanno sostenuto spese che danno diritto di fruire del c.d. Sismabonus (di cui

all'art. 16, commi 1-*bis*, 1-*quater* o 1-*quinqüies*, TUIR), rientrano nel perimetro di applicazione dell'art. 67, lett. b-*bis*), TUIR, non altrettanto può dirsi per le cessioni di unità immobiliari che sono state acquistate dal cedente o altri aventi diritto con la detrazione c.d. Sismabonus acquisti. Sul punto, la Fondazione ricorda che il tema è stato superato con la risposta a interpello n. 137/E/2025, con cui l'Agenzia delle Entrate ha negato la riconducibilità all'ambito applicativo della lett. b-*bis*), della cessione di un'unità immobiliare acquisita dal cedente fruendo della detrazione c.d. Sismabonus acquisti nella versione Superbonus. Resta fermo, precisa la Fondazione, che la rivendita dell'unità immobiliare acquisita con il sismabonus acquisti, entro 5 anni dall'acquisto, è assoggettata a tassazione secondo la fattispecie ordinaria di cui alla lett. b), art. 67, TUIR.

Interventi c.d. Superbonus senza trasformazione urbanistica ed edilizia

L'art. 119, D.L. n. 34/2020, richiede, ai fini della spettanza della detrazione, il raggiungimento di determinati risultati (la riduzione di 2 classi energetiche, ovvero la riduzione del rischio sismico dell'edificio) indipendentemente dal fatto che tale obiettivo sia raggiunto con interventi comportanti una trasformazione urbanistica o edilizia, oppure la mera sostituzione di alcuni elementi tecnologici dell'edificio quali, ad esempio, i serramenti o la caldaia.

Dal canto suo, l'art. 67, lett. b-*bis*), TUIR, quale presupposto per assoggettare a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione del fabbricato, fa riferimento agli immobili sui quali siano stati eseguiti gli interventi agevolati di cui all'art. 119, D.L. n. 34/2020, e quindi anche quelli aventi a oggetto la mera sostituzione di singoli elementi dell'edificio. Sul punto, la circolare n. 13/E/2024, precisa che non rileva: *«la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione; in altri termini, non occorre, ai fini della verifica della sussistenza del presupposto impositivo di cui alla lettera b-bis) sopra citata, che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso»*.

Pertanto, sottolinea la Fondazione, poiché sia la norma che la prassi individuano come presupposto impositivo l'esecuzione di interventi agevolati di cui all'art. 119, D.L. n. 34/2020, a prescindere dalla tipologia degli stessi, la cessione di un immobile riqualficato tramite un intervento riconducibile all' art. 119, che non comporti una trasformazione urbanistica ed edilizia (ad esempio la semplice sostituzione della caldaia o degli infissi), fa scattare i presupposti di tassazione della plusvalenza in base alla lett. b-*bis*), art. 67, TUIR.

Cessione dell'immobile prima della fine dei lavori

Una delle questioni centrali sollevate nel documento della Fondazione riguarda la sorte della

cessione effettuata prima della conclusione dei lavori agevolati con il c.d. Superbonus. Il principio evidenziato, e coerente con la *ratio* della norma, è che in assenza di “fine lavori”, non si verifica il presupposto per la tassazione: la plusvalenza non è imponibile secondo la nuova disciplina della lettera *b-bis*) dell’art. 67, TUIR.

Questa interpretazione è puntualmente supportata dalla circolare n. 13/E/2024, che sottolinea come il momento decisivo per far scattare la tassazione sia la fine effettiva dei lavori, opportunamente formalizzata tramite comunicazione agli enti competenti, collaudo o altri titoli abilitativi. Si tratta di un principio rilevante sia per le operazioni tra privati che per i professionisti coinvolti nel supporto alle transazioni: la documentazione relativa al procedimento urbanistico diventa elemento centrale per evitare accertamenti e contestazioni.

Nella prassi, inoltre, può essere decisivo il comportamento degli operatori: cessioni effettuate strumentalmente prima della presentazione della comunicazione di fine lavori sono oggetto di attenzione per il rischio di elusione, ma allo stato dei fatti il parametro rimane la conclusione dei lavori formalizzata agli enti, senza presunzioni o anticipazioni.

Un aspetto innovativo commentato nel documento della Fondazione è la “clausola di salvaguardia” prevista dal D.L. n. 212/2023, che consente di mantenere i benefici Superbonus anche in caso di mancata ultimazione dell’intervento, qualora siano stati presentati SAL fino al 31 dicembre 2023. Sebbene questa deroga eviti la revoca delle agevolazioni già fruite, non incide sulla disciplina delle plusvalenze: la cessione di immobili su cui i lavori non sono conclusi non genera plusvalenza tassabile *ex lett. b-bis*), poiché manca il presupposto della “fine lavori”. Resta applicabile, invece, la lett. b), art. 67, TUIR, nel caso la rivendita avvenga nel quinquennio dall’acquisto, e in tal caso i costi “incrementativi” (anche parziali relativi agli interventi Superbonus) concorrono alla formazione del prezzo di acquisto.

La Fondazione, con esempi pratici, ribadisce che solo la conclusione definitiva dell’intervento, e non i SAL intermedi, può generare la decorrenza del periodo decennale e la rilevanza della plusvalenza ai fini IRPEF. La vendita tra un SAL e la fine lavori evita dunque tassazione secondo la nuova disciplina, ma rimane coperta dai presupposti di quella precedente.

Cessione tramite il contratto di rent to buy

Nel documento della Fondazione si dedica particolare attenzione al caso della cessione tramite il contratto di “rent to buy” nel contesto della disciplina sulla tassazione delle plusvalenze immobiliari sorte a seguito di lavori agevolati con il c.d. Superbonus.

Il contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili, noto come “rent to buy”, è stato introdotto nell’ordinamento italiano dall’art. 23, D.L. n. 133/2014 (convertito con modifiche dalla Legge n. 164/2014) e prevede il trasferimento immediato del godimento dell’immobile al conduttore, con possibilità di successivo acquisto entro un termine fissato,

imputando in tutto o in parte i canoni corrisposti al prezzo di vendita. Questo schema contrattuale si distingue dalla locazione finanziaria (leasing) e trova crescente applicazione, specie per agevolare l'accesso alla proprietà in contesti caratterizzati da incertezza economica o difficoltà di accesso al credito.

Nell'ambito della disciplina delle plusvalenze su immobili oggetto di interventi c.d. Superbonus, il principale punto interrogativo è la collocazione temporale del presupposto impositivo rispetto agli effetti traslativi della proprietà generati dai contratti "rent to buy". La lett. b-bis), art. 67, comma 1, TUIR, prevede, infatti, la tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili sui quali il cedente (o altri aventi diritto) abbiano effettuato interventi agevolati, se conclusi da non più di 10 anni al momento della cessione. Il fulcro interpretativo ruota quindi attorno a 2 elementi:

? momento in cui si produce l'effetto traslativo del bene;

? nel caso in cui i lavori agevolati siano terminati entro il decennio, se la cessione diventa imponibile secondo il nuovo regime Superbonus.

La Fondazione analizza correttamente il parallelismo con la prassi dell'Agenzia delle Entrate relativa alla vendita con riserva di proprietà (artt. 1523 ss., c.c.), come affrontato nella risposta a interpello n. 156/E/2024. In tale fattispecie, seppur la stipula del contratto intervenga anticipatamente, la proprietà dell'immobile si trasferisce solo con il pagamento dell'ultima rata del prezzo. È quindi in questo momento finale che si verificano gli effetti traslativi e, di conseguenza, la rilevanza fiscale in tema di plusvalenze.

Allo stesso modo, anche nel "rent to buy" l'acquisto della proprietà avviene quando (e se) il conduttore esercita l'opzione di acquisto. L'effetto traslativo risulta pertanto posticipato rispetto alla fase di godimento, e può avvenire potenzialmente molti anni dopo la stipula iniziale del contratto.

Va sottolineato che, nel caso affrontato dal documento, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, se al momento dell'effettivo trasferimento della proprietà (esercizio dell'opzione o pagamento dell'ultima rata, nel caso di vendita con riserva di proprietà) sono trascorsi oltre 10 anni dalla conclusione dei lavori agevolati con il Superbonus, la cessione non rientra nell'ambito di applicazione della nuova disciplina sulle plusvalenze "uscendo" dal monitoraggio decennale.

Questa impostazione si estende logicamente anche al caso del "rent to buy": non rilevano né la stipula del contratto iniziale di godimento, né il periodo di utilizzo fatto dal conduttore, ma unicamente il momento in cui si produce l'effettivo trasferimento della proprietà. Solo in quel frangente dovrà essere verificato se è decorso o meno il decennio dalla fine dei lavori Superbonus, e solo allora può sorgere, o meno, il presupposto della nuova imposizione sulle plusvalenze.

Il commento del documento evidenzia come questa disciplina crei una possibile zona di neutralità fiscale nei contratti di “rent to buy” relativi a immobili oggetto di lavori Superbonus. In pratica, questa tempistica di formazione del presupposto impositivo può avere un impatto importante sia sulle strategie dei contribuenti, sia sulle valutazioni di rischio (fiscale e contrattuale) delle parti coinvolte, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

? differimento della tassazione: qualora la cessione vera e propria, a seguito di esercizio del diritto di acquisto, avvenga dopo la fine del periodo decennale dal termine dei lavori, la plusvalenza non potrà essere tassata secondo la nuova disciplina Superbonus, anche se, nel frattempo, il conduttore ha goduto dell’immobile per diversi anni;

? individuazione del *dies a quo*: il sistema fiscale, di fatto, pone particolare attenzione agli aspetti formali (data del trasferimento di proprietà) anziché a quelli sostanziali (godimento o utilizzo dell’immobile già oggetto di valorizzazione con lavori Superbonus).

? opportunità e rischi di elusione: il documento richiama la necessità di vigilare su ipotesi di abusi, ad esempio con la stipula di lunghi contratti “rent to buy” solo per uscire dalla finestra decennale di monitoraggio e aggirare la tassazione della plusvalenza. In tali circostanze, restano applicabili gli strumenti di contrasto all’elusione e all’interposizione fittizia, come previsti dall’art. 10-*bis*, Legge n. 212/2000, e dall’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, anche se, in assenza di elementi oggettivi, la mera dilatazione temporale dei contratti non è di per sé indice di abuso.

Ulteriore punto di riflessione riguarda il coordinamento tra la determinazione della plusvalenza imponibile – qualora sia dovuta – e il computo dei costi “incrementativi” sostenuti, specie nel caso in cui una parte dei canoni “rent to buy” sia imputata al prezzo futuro. Secondo la disciplina fiscale, il costo d’acquisto da porre a confronto con il corrispettivo di cessione deve tener conto del prezzo effettivamente incassato, dei costi connessi emergenti dai titoli di godimento (inclusi eventuali canoni imputati al prezzo), e dei costi incrementativi legati agli interventi agevolati (secondo le percentuali e modalità specifiche per i diversi regimi). In questi casi, l’esatta qualificazione delle componenti economiche che confluiscono nel prezzo finale, e delle tempistiche di maturazione dei presupposti fiscali, merita analisi puntuale caso per caso per evitare errori o contestazioni.

Considerazioni finali

La disciplina della tassazione delle plusvalenze su immobili oggetto di interventi agevolati con il c.d. Superbonus, come delineata dalla normativa attualmente vigente nonché dagli interventi di prassi dell’Agenzia delle Entrate, si configura come un tema di straordinaria complessità e attualità nel panorama della fiscalità immobiliare italiana. L’analisi dettagliata del documento mette in luce un quadro normativo articolato, in cui la finalità antielusiva, la necessità di presidio sulle operazioni speculative e il coordinamento con le diverse tipologie di

agevolazioni si intrecciano, determinando questioni applicative che richiedono un approccio tecnico e una costante attenzione alle evoluzioni della prassi interpretativa.

Da un lato, la nuova fattispecie di tassazione *ex art. 67, comma 1, lett. b-bis*), TUIR, si inserisce nel solco delle politiche di contrasto all'utilizzo improprio degli incentivi edilizi e alla speculazione immobiliare, mirando a ricondurre a tassazione l'incremento di valore generato dagli interventi agevolati per la prima cessione intervenuta entro 10 anni dalla conclusione dei lavori. La *ratio* della norma va colta nella volontà del Legislatore di ricondurre all'ordinamento tributario i maggiori valori generati da politiche agevolative massicce, in particolare laddove la fruizione del c.d. Superbonus abbia determinato un beneficio fiscale significativo e un contestuale incremento patrimoniale.

Dall'altro lato, il perimetro applicativo della norma presenta una serie di esclusioni e salvaguardie, pensate per tutelare talune casistiche caratterizzate da finalità non speculative. In particolare, risultano esclusi dal nuovo presupposto impositivo gli immobili acquisiti per successione – indipendentemente dalla circostanza che il beneficiario degli interventi sia il *de cuius* o l'erede, e anche se i lavori vengano eseguiti dall'erede dopo la successione – nonché quelli adibiti ad abitazione principale del cedente o dei familiari per la maggior parte del periodo decennale antecedente la cessione. La logica sottesa è quella di premiare il radicamento abitativo, di evitare la tassazione del passaggio intergenerazionale e di circoscrivere il fenomeno oggetto di presidio al solo comparto delle operazioni a contenuto speculativo.

L'applicazione della disciplina pone l'operatore di fronte a una pluralità di adempimenti documentali e tecnici: dalla corretta individuazione della data di conclusione dei lavori – che rappresenta il *dies a quo* del monitoraggio decennale – all'accertamento delle modalità di fruizione delle agevolazioni (detrazione, cessione del credito, sconto in fattura), dalla determinazione del costo fiscale incrementato alle esclusioni per successione, donazione e altre fattispecie particolari. In tale contesto, la documentazione urbanistica (permessi, SCIA, CILAS, fine lavori, comunicazione ENEA, collaudi statici) assume un ruolo fondamentale, fungendo da presidio oggettivo in assenza di elementi sostanziali certi.

La prassi amministrativa tende a chiarire e interpretare dubbie casistiche – come la cessione di immobili acquistati con il c.d. Sismabonus acquisti, i contratti di rent to buy, la vendita con riserva di proprietà – e ciò contribuisce a ridurre i margini di incertezza. Tuttavia, permangono profili di opacità, specie laddove le operazioni si articolano in più fasi, come nel caso di SAL intermedi, cessioni *ante* fine lavori, od operazioni concatenate a successioni o donazioni. L'eventuale ritardo strumentale nella presentazione della comunicazione di fine lavori pone delicati interrogativi in ambito antielusivo, ove l'Amministrazione finanziaria può attivare presidi di contrasto in presenza di condotte elusive o interposizione fittizia.

Tale quadro si traduce, in chiave operativa, in una forte necessità di pianificazione preventiva, presidio documentale e aggiornamento costante, particolarmente per i professionisti coinvolti (notai, commercialisti, consulenti fiscali, tecnici), che dovranno affiancare il contribuente



nell'individuazione dei presupposti impositivi, nella scelta tra regime ordinario e tassazione sostitutiva al 26%, nel reperimento e nella conservazione della documentazione attestante la conclusione dei lavori e la natura del beneficio fruito. L'evoluzione della normativa e della prassi interpretativa dovrà continuare a tenere conto dei rischi di incertezza, dei possibili impatti in termini di tassazione indiretta e della coerenza con altre misure agevolative. Sarà compito del Legislatore e dei soggetti istituzionali contribuire alla progressiva riduzione dei margini di discrezionalità, fornendo chiarimenti uniformi, modelli documentali standardizzati e, ove possibile, semplificazioni procedurali.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Bilancio, vigilanza e controlli](#)".

Controlled Foreign Companies: analisi delle recenti novità

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

Poste di bilancio a elevato rischio fiscale

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

Scopri di più

Il Legislatore, con il **D.Lgs. n. 209/2023**, ha introdotto, nel nostro ordinamento giuridico, nuove disposizioni relative alla **tassazione delle imprese estere controllate** con nuovi criteri per il calcolo della tassazione effettiva prevedendo anche la possibilità, subordinata all'esercizio di una **specificata opzione**, di applicare **un'imposta sostitutiva del 15%**.

Il **rinnovato assetto giuridico di riferimento**, novellato dal citato **D.Lgs. n. 209/2023**, con regole operative dal **29 dicembre 2023**, attualmente prevede che per applicare la **CFC Rule** è necessario verificare una **duplicata condizione pregiudiziale di accesso** prevista dall'[art. 167, comma 4, TUIR](#), avuto riguardo ai soggetti controllati esteri ove gli stessi:

a): sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15%;

b): oltre 1/3 dei proventi realizzati all'estero deve rientrare nella categoria dei c.d. **passive income**, ovvero in una o più delle seguenti categorie:

- **interessi attivi** o altri proventi finanziari;
- **canoni (royalties)** o altri redditi derivanti dall'utilizzo di diritti di proprietà intellettuale (ad esempio, marchi, brevetti e altri diritti immateriali);
- **dividendi e redditi** derivanti dalla cessione di partecipazioni (capital gain);
- proventi derivanti da **leasing finanziario**;
- **redditi da attività assicurativa**, bancaria e finanziaria;
- proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate tra imprese del gruppo;
- proventi derivanti da **prestazioni di servizi infragruppo** con **valore economico aggiunto scarso o nullo**.

Giova ricordare che la normativa in rassegna si applica, sotto il **profilo soggettivo**:

- alle **persone fisiche**, alle **società semplici**, alle **società in nome collettivo e in accomandita semplice**, alle **associazioni**, alle **società di armamento** e alle **società di fatto residenti in Italia**;

- ai **soggetti residenti in Italia** indicati nell' [73, comma 1, lett. a\), b\) e c\), TUIR](#), nonché, relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane, ai soggetti di cui all' [art. 73, comma 1, lett. d\), TUIR](#), che **controllano soggetti non residenti**.

Inoltre, dopo avere valutato il profilo soggettivo quale **condizione pregiudiziale di accesso al peculiare regime di tassazione per trasparenza**, occorre anche verificare il **requisito del controllo**, nella declinazione fornita dall' [art. 167, comma 2, TUIR](#), in base al quale si identificano come **soggetti controllati non residenti** le **imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato**, per i quali si verifica **almeno una delle seguenti condizioni**:

- sono **controllati direttamente o indirettamente**, anche **tramite società fiduciaria o interposta persona**, ai sensi dell' [2359, c.c.](#), da parte di un **soggetto residente in Italia**;
- **oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è detenuto**, direttamente o indirettamente, **mediante una o più società controllate**, ai sensi dell' [2359, c.c.](#), o **tramite società fiduciaria o interposta persona**, da un **soggetto residente in Italia**.

In materia di **CFC legislation**, illustriamo le **ulteriori importanti modifiche** di recente introdotte dal **D.L. n. 84/2025**, che, come noto, ha novellato l' [art. 167, commi 4-bis e 4-ter, TUIR](#).

Le **novità legislative** rilevano, in particolare, **in ordine alle modalità di calcolo semplificate dell'imposta minima nazionale e al versamento dell'imposta sostitutiva del 15%**.

Novità introdotte all'art. 167, comma 4-bis, TUIR

Ai fini del calcolo di cui all' [art. 167, comma 4, lett. a\), TUIR](#), rileva anche l'**imposta minima nazionale equivalente**, definita nell'Allegato A del decreto di recepimento della Direttiva 2022/2523/UE del Consiglio, del 15 dicembre 2022, **dovuta dal soggetto controllato non residente**.

La norma espressamente prevede che *«ai fini del precedente periodo, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell' articolo 12 del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, rileva in base al criterio di allocazione adottato dalla legislazione del Paese di localizzazione della controllata estera o, in assenza di tale criterio, in base al rapporto tra il reddito rilevante relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i redditi rilevanti relativi alle imprese ed entità del Gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente»*.

Sotto tale profilo si evidenzia che, prima delle novità, l'**imposta minima nazionale equivalente** dovuta nel **Paese di localizzazione del soggetto controllato** si considerava rilevante in misura corrispondente alla **moltiplicazione tra la stessa e il rapporto tra il profitto eccedente** relativo al soggetto non residente e **la somma di tutti i profitti eccedenti** relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente **calcolata in maniera unitaria**.

In futuro, per effetto delle novità, il criterio primario da utilizzare è **quello “semplificato” di allocazione adottato dalla legislazione del Paese in cui la controllata estera è localizzata.**

Solo in **via residuale**, si dovrà verificare **il rapporto tra il reddito rilevante relativo alla controllata estera e la somma di tutti redditi rilevanti relativi alle componenti del gruppo multinazionale soggette all'imposta minima nazionale equivalente unitariamente calcolata.**

Novità introdotte all'art. 167, comma 4-ter, TUIR

Il Legislatore prevede che «la tassazione effettiva di cui all'articolo 167, comma 4, lettera a), Tuir si considera non inferiore al 15 per cento per i soggetti controllanti di cui al comma 1 che, con riferimento ai soggetti di cui ai commi 2 e 3, corrispondono, nel rispetto degli articoli 7 e 8 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, un importo pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio».

Per espressa disposizione normativa, l'importo corrisposto non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'utile contabile netto viene calcolato **senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi e oneri.**

Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per la modalità semplificata di calcolo, prevista dalla normativa sopra indicata, ha durata per 3 esercizi del soggetto controllante, è irrevocabile, e deve essere effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti.

Al termine del triennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Ciò posto, si evidenzia che, in precedenza, le **vecchie disposizioni** prevedevano la possibilità, per i soggetti controllanti di esercitare, con riferimento alle controllate estere e **in luogo dell'ordinario regime CFC, l'opzione di operare un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 15%, da parametrare all'utile contabile netto.**

Di contro, dopo le modifiche, **il versamento dell'imposta sostitutiva serve oggi a superare favorevolmente, in via presuntiva, il “tax rate test” previsto dall'[art. 167, comma 4, lett. a\), TUIR](#).**

Ciò significa che il versamento dell'imposta sostitutiva **“neutralizza l'effetto paradisiaco”,** permettendo così di **disapplicare direttamente la disciplina CFC.**

Credito imposta

Con le recenti novità **saranno ammesse in detrazione** non solo le **imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto controllato estero**, ma anche quanto **versato a titolo di imposta minima nazionale equivalente**, nella misura individuata, ai sensi del nuovo [art. 167, comma 4-bis, TUIR](#).

Infatti, per espressa disposizione (cfr. [art. 167, comma 9, TUIR](#)), *«dall'imposta determinata ai sensi del comma 8 sono ammesse in detrazione, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165, le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente e l'imposta pagata a titolo di imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente nella misura individuata al comma 4-bis»*.

Infine, ricordiamo che le modifiche apportate all'[art. 167, TUIR](#), saranno operative **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 209/2023**.

Quindi, la decorrenza giuridica delle nuove disposizioni sarà **riferibile al periodo d'imposta 2024** con la presentazione del **Modello Redditi 2025**.

Le cause di decadenza dall'IRES premiale

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

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche

Scopri di più

La **disciplina dell'IRES** premiale, introdotta in via transitoria per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (generalmente il 2025 per i soggetti "solari"), prevede una **riduzione di 4 punti percentuali dell'aliquota IRES**. Tale agevolazione, attuata dal D.M. 8 agosto 2025, è subordinata al rispetto di **precise condizioni di accesso** relative all'accantonamento dell'utile, agli investimenti rilevanti e all'incremento occupazionale. Inoltre, il mantenimento del beneficio è vincolato al **rispetto di alcune cause di decadenza** (c.d. recapture rule), le quali, se verificate, comportano **la perdita integrale dell'agevolazione**. L'[art. 7, D.M. 8 agosto 2025](#), stabilisce le regole di attuazione delle **2 principali ipotesi di decadenza** e le modalità di **recupero del beneficio fruito**.

La **prima causa di decadenza** è legata alla **gestione dell'utile vincolato**. Infatti, i soggetti beneficiari decadono dall'agevolazione qualora **la quota di utile accantonata** (pari almeno all'80% dell'utile del 2024), al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura perdite, **sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** (entro il 31 dicembre 2026 per i soggetti solari). Al fine di monitorare l'ammontare complessivo delle riserve costituite o incrementate con gli utili accantonati sottoposti al vincolo fiscale, **tali importi e le loro variazioni** devono essere distintamente indicati in un **apposito prospetto della dichiarazione dei redditi** per ciascuna voce del patrimonio netto.

Un aspetto importante riguarda l'ordine di utilizzo delle riserve nel caso di copertura perdite o distribuzione di riserve in presenza del vincolo fiscale. L'[art. 7, comma 2, lett. b\), D.M. 8 agosto 2025](#), stabilisce che **si considerano prioritariamente utilizzate a copertura perdite le riserve** (o quote di esse) **diverse da quelle costituite o incrementate con l'utile accantonato**, ai sensi dell'[art. 4, comma 2](#). Anche nel caso di distribuzione di riserve, l'Agenzia delle Entrate, in una risposta fornita in videoconferenza, ha ritenuto che **operi una presunzione "fiscale" di preventivo utilizzo delle riserve diverse da quelle alimentate dall'utile 2024** accantonato a riserva. Pertanto, l'importo distribuito è imputato preventivamente alla **parte di riserva pregressa e non soggetta a vincolo fiscale**. Ad esempio, se nel 2026 viene **distribuita una riserva straordinaria** formata in parte dall'utile 2024 accantonato (vincolato) e in parte da utili pregressi (non vincolati), **l'importo distribuito viene imputato prima alla parte pregressa**.

La **seconda causa di decadenza** riguarda la “**dismissione**” dei **beni strumentali agevolati**, che si verifica qualora i **beni oggetto degli investimenti rilevanti** (di cui all'[art. 5 del Decreto](#)) siano **dismessi, ceduti a terzi**, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, o siano destinati stabilmente a **strutture produttive localizzate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto. Queste fattispecie causano decadenza se si verificano **entro il quinto periodo d'imposta successivo** a quello nel quale è stato realizzato l'investimento. Questo periodo è definito come il “**periodo di sorveglianza**”. Ad esempio, per gli **investimenti realizzati nel 2025**, il periodo di sorveglianza **termina entro il 2030**; per quelli **realizzati nel 2026, entro il 2031**.

La **decadenza è disattivata** se, in caso di realizzo a titolo oneroso del bene agevolato, l'impresa provvede alla **sostituzione del bene originario nello stesso periodo d'imposta**. Il bene sostitutivo deve avere **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste**, e l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del **nuovo bene e l'interconnessione** (e la riduzione dei consumi energetici, se applicabile) devono **essere attestate**.

Il verificarsi di una delle **cause di decadenza** (distribuzione di utile accantonato oltre soglia o estromissione/delocalizzazione dei beni) comporta la **perdita integrale del beneficio**. Il soggetto beneficiario è tenuto a **versare la differenza dell'imposta dovuta** a seguito della rideterminazione della stessa **con l'applicazione dell'aliquota ordinaria**. Tale versamento deve essere effettuato **entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi** dovuta per il periodo d'imposta **in cui si verificano le cause di decadenza**.

IVA

Il pro-rata di detrazione IVA in presenza di un obbligo normativo di acquisto di beni/servizi

di Marco Peirola

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi

Scopri di più

L'ambito di applicazione del pro-rata di **detrazione dell'IVA** è stato esaminato dall'**Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE** nelle conclusioni presentate il 25 settembre 2025, in merito alla **causa C-513/24**, riguardante un **istituto ospedaliero** con sede nella Repubblica Ceca.

La questione controversa, sulla quale si pronuncerà prossimamente la Corte, è se, nell'ambito di operazioni che danno diritto alla detrazione, il **soggetto passivo** (nella specie, l'istituto ospedaliero) **possa detrarre una parte dell'imposta assolta sull'acquisto di beni/servizi** che, in forza della normativa nazionale, costituiscono **l'attrezzatura minima per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi che non danno diritto alla detrazione** (nella specie, i servizi sanitari), qualora la **prestazione di tali servizi** sia a sua volta **necessaria per rendere i servizi** che, invece, **danno diritto alla detrazione**.

In estrema sintesi, l'esercizio del diritto di detrazione è collegato **alle operazioni a valle** alle quali sono destinati i beni/servizi acquistati a monte e, qualora l'attività economica del soggetto passivo si concretizzi nell'effettuazione **sia di operazioni imponibili, sia di operazioni esenti**, occorre applicare alle **"spese generali"** il **regime di detrazione** basato sul **pro rata**, previsto dall'art. 173, par. 1, Direttiva 2006/112/CE.

In merito al **nesso tra le operazioni passive e quelle attive**, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che il medesimo deve essere valutato alla luce del **contenuto oggettivo delle operazioni**. Più in particolare, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali **le operazioni passive sono state effettuate**, tenendo conto unicamente degli acquisti che sono **oggettivamente connessi all'attività imponibile** del soggetto passivo.

A questo riguardo, dalla stessa elaborazione giurisprudenziale si desume che l'esistenza di un **obbligo normativo di acquisto** di un bene/servizio **non è considerato**, di per sé, come un elemento decisivo o anche solo pertinente nell'ambito della valutazione del "nesso diretto e immediato" **tra tale acquisto e le operazioni a valle che danno diritto alla detrazione**.

Nel caso di specie, conformemente alla normativa nazionale di cui trattasi, da un lato, per disporre dell'autorizzazione per la fornitura di servizi sanitari, esenti dall'IVA, le strutture devono soddisfare **requisiti tecnici e materiali minimi**, il che impone **l'acquisto, la riparazione, la revisione e la manutenzione delle attrezzature** necessarie a tal fine e, dall'altro, per poter garantire la prestazione dei servizi non sanitari, imponibili IVA, tali strutture devono soddisfare le **condizioni richieste per la prestazione dei servizi sanitari**.

Ad avviso dell'Avvocato UE, la **mera esistenza di un obbligo giuridico di acquisto non è un elemento sufficiente per ritenere sussistente il "nesso diretto e immediato"** con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, in quanto – come sopra esposto – la giurisprudenza della Corte considera che tale nesso deve essere valutato alla luce del **contenuto oggettivo delle operazioni in questione**.

Tuttavia, secondo l'Avvocato generale, le spese per l'acquisto dei beni/servizi imposte dalla normativa interna per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi sanitari possono essere considerate **destinate ai medesimi servizi**, non rilevando tanto l'esistenza dell'obbligo, quanto il fatto che, in conformità di detta normativa, i **beni/servizi interessati sono acquistati** per essere destinati alla prestazione dei servizi sanitari.

Lo **stesso principio** si applica anche quando i **servizi non esenti** forniti dal soggetto passivo sono, comunque, **qualificati come sanitari** e rientrano, quindi, nell'obbligo in questione. In tal caso, le spese per l'acquisto dei predetti beni/servizi possono essere ripartite tra, da un lato, i servizi sanitari esenti e, dall'altro, i **servizi sanitari imponibili e detratte proporzionalmente**.

Le conclusioni sono, invece, **diverse** per i **servizi non sanitari, imponibili ai fini IVA**. Anche supponendo che la prestazione dei servizi sanitari sia necessaria per **poter fornire i servizi non sanitari**, l'Avvocato UE è dell'avviso che, siccome l'obbligo imposto dalla normativa nazionale sembra essere concepito unicamente ai fini della fornitura dei servizi sanitari, **non si può presumere che i beni/servizi acquistati siano destinati a rendere i servizi non sanitari**. Infatti, il nesso tra i beni/servizi "a monte" e i servizi non sanitari resi "a valle" **non è sufficientemente "diretto e immediato"**, con la conseguenza che le spese sostenute per l'acquisto di tali beni/servizi **non possano essere assimilate a spese generali** per il solo motivo che il loro acquisto è imposto dalla normativa interna.

In definitiva, l'Avvocato UE ha suggerito alla Corte di dichiarare che i **costi sostenuti da un soggetto passivo per l'acquisto di beni/servizi** che, in forza della normativa nazionale, **costituiscono l'attrezzatura tecnica e materiale minima per l'esercizio di un'attività** che non dà diritto alla detrazione (nel caso di specie, i servizi sanitari) **non possono qualificarsi, per questo solo motivo, come spese generali** che presentano un "nesso diretto e immediato" con il complesso delle attività del medesimo soggetto passivo e che danno, quindi, **diritto al pro rata di detrazione**.

Il pro-rata è, invece, applicabile per quei beni/servizi che sono **utilizzati anche per fornire i servizi non sanitari imponibili**, il cui acquisto presenta **quel "nesso diretto e immediato"** che

deve ricorrere per giustificare la **detrazione proporzionale**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Normalità e prevalenza nelle prestazioni di servizio in agricoltura

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Azienda vitivinicola: gestione, controllo e fiscalità

Scopri di più

La recente rimodulazione del **perimetro soggettivo** di applicazione dell'[art. 56-bis, TUIR](#), è l'occasione per tornare ad analizzare alcuni aspetti legati alle **prestazioni di servizio** da parte degli **imprenditori agricoli**.

Come noto, **con decorrenza 1° gennaio 2024**, infatti, è stato **riscritto** il [comma 4, dell'art. 56-bis, TUIR](#), ammettendo al **regime forfettizzato** di determinazione del reddito delle prestazioni di servizio anche **le società agricole** che hanno optato per la determinazione del reddito **secondo le regole catastali**, come previsto dal [comma 1093 della Legge n. 296/2006](#).

La norma da un punto di vista **fiscale non** presenta particolari **difficoltà applicative**, in quanto prevede che il reddito venga «**determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento**».

Qualche **difficoltà**, al contrario, sussiste, nonostante siano passati più di venti anni dalla sua introduzione, per quanto riguarda il corretto **inquadramento** da un punto di vista **civilistico**; aspetto che "travolge" anche quello fiscale, stante il rimando dell'[art. 56-bis, comma 3, TUIR](#), alle «*attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile*».

In altri termini, per poter azionare una **tassazione forfettizzata** è necessario **rispettare il dettato civilistico**.

La grande innovazione della Riforma del 2001 in attuazione della **Legge delega n. 57/2001**, per quanto riguarda le attività connesse è **l'affiancamento del concetto di normalità con quello di prevalenza**; tuttavia, se tale criterio è stato abbondantemente indagato per quanto attiene le c.d. **attività connesse di prodotto**, altrettanto non può dirsi per quanto concerne quelle di azienda quali sono **le prestazioni di servizi**.

Se **in passato**, infatti, il concetto di **normalità** era **legato** a un confronto **a valle**, dovendosi andare a confrontare l'attività svolta con quelle ordinariamente effettuate da aziende del

medesimo comparto, **adesso** la **verifica** è **endogena**, in quanto il confronto deve essere eseguito prendendo a riferimento **le attrezzature normalmente utilizzate dall'impresa agricola**.

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 44/E/2004](#), ha precisato che **non si possono mai considerare come normalmente utilizzati nell'attività agricola propria** *«beni le cui potenzialità siano sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni dell'imprenditore agricolo o che non siano necessari nello svolgimento delle sue colture»*.

In altri termini, un'attrezzatura si può considerare come normalmente utilizzata **quando è consona rispetto al fabbisogno dell'azienda** in funzione del **tipo d'attività svolto** e delle **attrezzature utilizzate per farlo**.

Se per quanto concerne le **attrezzature non necessarie** allo svolgimento della propria attività **non** si pongono particolari **difficoltà** di individuazione, qualche **considerazione** in più merita il concetto di **sproporzionalità** in quanto se è abbastanza **chiaro** e definibile **in rapporto** all'estensione dei **terreni**, **altrettanto non** è quando la verifica deve essere calata su **attrezzature** che sono **imprescindibili** per l'attività **imprenditoriale**, ma che ben potrebbero, in ragione del rapporto dimensione aziendale/macchinario, **risultare sovradimensionati**.

Si pensi all'azienda vitivinicola di piccole dimensioni che decide di procedere, per questioni di logistica e tempistiche, all'imbottigliamento, nonché dell'etichettatura, della **propria produzione in proprio**. Molto probabilmente i **macchinari saranno sproporzionati** rispetto alla dimensione aziendale, ma questo non vuol dire che **non si possano considerare come normalmente utilizzate**.

Proprio in riferimento a questo aspetto, sarebbe necessario un **passaggio chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate**, in ragione di una sempre maggior compliance tra Fisco e contribuente, in modo di **ridurre al massimo possibili contenzioni**.

Sul tema, infatti, si segnalano alcuni **arresti della giurisprudenza** di merito con cui i giudici mettono in dubbio tale interpretazione.

Se, con la sentenza della **CTP di Arezzo n. 332/I/2021**, i giudici hanno riconosciuto la **natura commerciale a un'attività consistente nella vinificazione di uve anche per conto terzi** in quanto *«Le attività di manipolazione, trasformazione e simili possono avere, quindi, per oggetto anche prodotti acquistati presso terzi, purché risultino prevalenti i prodotti propri»*, la successiva sentenza della **CGT di II grado della Toscana n. 366/II/2024**, riformando il I grado, ha affermato come è la stessa *«che nel caso di servizi resi a terzi richiede che il **requisito della prevalenza debba essere istituito invece tra le attrezzature e risorse**, nel senso che nel rendere servizi a terzi si debbano utilizzare prevalentemente (anche se non esclusivamente) le medesime attrezzature normalmente usate nella condizione del fondo»*, il che non sta a significare che *«le **attrezzature debbono essere prevalentemente impiegate nell'attività propria**»*.

Ciò che si deve verificare, a parere dei giudici toscani, è che nelle **prestazioni di servizi a terzi**

si utilizzino «mezzi e attrezzature dimensionate e calibrate sulle esigenze produttive proprie (anche se non esclude il ricorso sia pure non prevalente a strumenti ad hoc nei servizi a terzi), ma che non consente affatto di operare il salto logico di richiedere che tali attrezzature siano prevalentemente destinate alla produzione propria».

Una volta individuate le eventuali attrezzature utilizzate per le sole prestazioni di servizi a terzi, sempre la [circolare n. 44/E/2004](#), chiarisce che la **verifica** della **prevalenza** di **utilizzo** di quelle che, al contrario, vengono normalmente fruire nelle proprie attività principali o connesse, **deve** essere fatta in ragione del **fatturato** generato, infatti, «il requisito della prevalenza è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature».

CCNL CED: le 24 ore di formazione obbligatoria da pianificare nel triennio

di Milena Montanari

 Euroconference

CED: FORMAZIONE OBBLIGATORIA
Scopri le offerte Euroconference
per adempiere all'obbligo formativo!

scopri di più >

Un rinnovo che punta sulla crescita

Il rinnovo del CCNL per i dipendenti di Centri Elaborazione Dati, imprese ICT, professioni digitali e S.T.P., in vigore dal 1° settembre 2025 al 31 agosto 2028, ha introdotto una novità decisiva: l'obbligo di **garantire a ciascun lavoratore a tempo indeterminato un pacchetto di 24 ore di formazione**. Non si tratta di un'opzione, ma di un diritto-dovere previsto dal contratto, interamente a carico dell'azienda. L'obiettivo è quello di mantenere aggiornate le competenze dei dipendenti e sostenere la competitività delle imprese in un settore in continua trasformazione.

Destinatari e regole di applicazione

La norma si applica a tutti i lavoratori a tempo indeterminato che abbiano maturato almeno sei mesi di anzianità nella stessa azienda. Per chi viene assunto in corso di triennio, le ore sono ridotte proporzionalmente. Restano esclusi gli apprendisti, la cui formazione segue regole contrattuali autonome.

Il CCNL non si limita a indicare il monte ore complessivo: stabilisce che la formazione debba essere erogata **attraverso un piano formativo triennale**. Ciò significa che ogni azienda è tenuta a strutturare un percorso con cadenze programmate e contenuti coerenti con il profilo del lavoratore. Non è quindi possibile concentrare le ore in un'unica soluzione: l'aggiornamento deve **accompagnare le mansioni nel tempo**, in linea con l'evoluzione tecnologica e normativa del settore.

Contenuti e coerenza con il ruolo

Il percorso formativo deve essere coerente con le attività svolte dal lavoratore. Il CCNL parla infatti di **“formazione di profilo”**, cioè legata alle mansioni e al livello di inquadramento. A titolo esemplificativo, per gli addetti all’area amministrativa i temi potranno riguardare adempimenti contabili e fiscali o la gestione documentale digitale; per chi opera nel payroll, gli aggiornamenti in materia di paghe e contributi; per i profili legati all’ICT e all’innovazione, moduli su strumenti digitali avanzati e intelligenza artificiale applicata ai processi di Studio e d’ufficio.

Costi e responsabilità

Tutti i costi – dalle spese organizzative ai docenti – restano a carico del datore di lavoro. In caso di inadempienza, è prevista un’indennità economica a favore del dipendente che può arrivare fino a 1.200 euro. Un rischio concreto, che conferma la necessità di una gestione attenta e documentata della formazione.

Laddove si faccia ricorso a **fondi interprofessionali**, il piano dovrà integrarsi con le procedure di accesso al finanziamento, ma resta in capo al datore di lavoro l’obbligo di assicurare le 24 ore previste dal contratto.

Le opportunità dietro l’obbligo

Al di là della dimensione formale, il rinnovo contrattuale apre uno spazio per rafforzare le competenze e valorizzare i talenti. Investire sulla formazione significa ridurre il rischio di obsolescenza professionale, motivare i collaboratori e garantire un miglior servizio ai clienti. Per questo la sfida non è soltanto rispettare un vincolo contrattuale, ma cogliere l’occasione per far crescere il capitale umano.

L’offerta Euroconference per il CCNL CED

Per rispondere all’obbligo, Euroconference mette a disposizione percorsi formativi mirati e certificabili:

- [Master Adempimenti di Studio](#), per un aggiornamento operativo continuo in materia contabile e fiscale.
- [AI Manager dello Studio del Commercialista](#), dedicato alle applicazioni dell’intelligenza artificiale nei processi di Studio.
- [Percorso Paghe e Contributi 2.0](#), per la gestione degli adempimenti relativi alle paghe.
- [Consulenza del lavoro innovativa](#), per rafforzare le competenze in ambito payroll e HR.

Tutti i programmi sono pensati per essere inseriti direttamente nel piano triennale aziendale, con attestazioni e tracciabilità a norma di contratto. Una soluzione concreta per adempiere all'obbligo, trasformandolo in un'occasione di crescita reale!

[Scopri le offerte che Euroconference ha riservato per la formazione dei tuoi collaboratori >>](#)