



Edizione di lunedì 13 Ottobre 2025

REDDITO IMPRESA E IRAP

Maxi-deduzione per incremento occupazionale: aspetti critici per le imprese con attività stagionale

di **Alessio Bollati, Marco Clementi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Le alternative per l'exit strategy del professionista dallo studio associato

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

PATRIMONIO E TRUST

La holding società semplice: opportunità e criticità

di **Ennio Vial**

IMPOSTE SUL REDDITO

Normalità e prevalenza nelle prestazioni di servizio in agricoltura

di **Luigi Scappini**

BILANCIO

Al via le iscrizioni al registro dei revisori della sostenibilità

di **Greta Popolizio**

EDITORIALI

Un pomeriggio sull'antiriciclaggio con UGDCEC Bologna, TeamSystem ed Euroconference

di **Milena Montanari**

Maxi-deduzione per incremento occupazionale: aspetti critici per le imprese con attività stagionale

di **Alessio Bollati, Marco Clementi**

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

La disciplina normativa e regolamentare della maxi-deduzione del costo del personale dipendente, collegato all'incremento occupazionale, incontra alcune specifiche criticità quando viene collocata nel contesto di imprese con attività a carattere "stagionale". Nel presente contributo, il tema sarà analizzato con particolare attenzione agli effetti differenziati che si producono a seconda che si tratti di stagionalità "estiva" o "invernale".

Il perimetro normativo della maxi-deduzione

La misura agevolativa introdotta dall'art. 4, D.Lgs. n. 216/2023, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, successivamente prorogata dall'art. 1, commi 399-400, Legge n. 207/2024 (Legge di bilancio 2025) per i 3 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025, 2026 e 2027, per i soggetti "solari") è finalizzata a stimolare gli investimenti in capitale umano mediante assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti da parte di soggetti titolari di reddito d'impresa e di esercenti arti e professioni, anche in forma associata, che svolgono attività di lavoro autonomo.

L'agevolazione consiste in una deduzione extracontabile – valida ai soli fini IRES – riconducibile a una maggiorazione del costo del personale dipendente assunto a tempo indeterminato, da operarsi mediante una variazione in diminuzione nel Modello Redditi relativo al periodo d'imposta di riferimento e riconosciuta al verificarsi di specifiche condizioni.

Sono esclusi dal beneficio i soggetti che non hanno esercitato l'attività per almeno 365 giorni nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 (ossia nei 365 giorni antecedenti il 1° gennaio 2024 per i soggetti "solari"). A tal fine, occorre fare riferimento alla più recente tra la data di inizio attività comunicata all'Amministrazione finanziaria con il Modello AA7/10 o AA9/12 e quella di effettivo inizio dell'attività d'impresa.

Le disposizioni attuative sono definite con il D.M. 25 giugno 2024 e, oltre a stabilire i limiti e le modalità di accesso all'agevolazione, dettagliano i criteri per il calcolo dell'incremento occupazionale e della maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione.

Le condizioni di accesso alla maxi-deduzione: l'incremento occupazionale

In presenza di assunzioni di lavoratori con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato nel periodo agevolabile, la fruizione del beneficio è subordinata al rispetto congiunto delle seguenti condizioni:

1. il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta agevolabile deve essere superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente (c.d. incremento occupazionale);
2. il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, comprensivo anche dei lavoratori a tempo determinato, al termine del periodo d'imposta agevolabile deve risultare superiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente (c.d. incremento occupazionale complessivo).

Le 2 condizioni, se soddisfatte congiuntamente, costituiscono i presupposti essenziali per il riconoscimento del beneficio.

Al contrario, la maggiorazione non sarebbe riconosciuta qualora, pur in presenza di assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolabile, si rilevi una diminuzione della base occupazionale complessiva nel medesimo periodo rispetto alla media degli occupati del periodo d'imposta precedente, configurando così un "decremento occupazionale complessivo", come definito all'art. 1, comma 1, lett. l), Decreto attuativo.

Analogamente, il beneficio non sarebbe riconosciuto se la base occupazionale rimanesse invariata in termini numerici, rispetto al periodo comparativo, pur in presenza di modifiche qualitative; ciò avverrebbe, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'unica variazione intervenuta nel periodo d'imposta agevolabile fosse rappresentata dalla trasformazione di un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato in contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. In tale circostanza, infatti, pur configurandosi un incremento occupazionale, non sarebbe verificata la condizione dell'incremento occupazionale complessivo.

La quantificazione del beneficio

Accertata la sussistenza delle condizioni sopra descritte, il beneficio si concretizza nella maggiorazione del costo riferibile all'incremento occupazionale di un importo pari al 20%

(30% nel caso in cui l'incremento occupazionale riguardi lavoratori meritevoli di maggior tutela). Il costo riferibile all'incremento occupazionale, ai sensi dell'art. 4, comma 3, D.Lgs. n. 216/2023, corrisponde al minore tra:

? il costo effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione a tempo indeterminato; e

? l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (differenziale della voce B.9 di Conto economico).

La disciplina finora descritta appare, nel suo complesso, piuttosto lineare, al netto di complicazioni che si possono verificare in presenza di decrementi occupazionali verificatisi in gruppi di imprese, che non sono oggetto della presente analisi e ai quali occorre applicare il meccanismo correttivo appositamente previsto, al fine di evitare che nel gruppo si possano creare distorsioni nella fruizione del beneficio.

Tuttavia, con riguardo ad alcune realtà aziendali e in relazione ad alcune tipologie di attività, sembrerebbero sussistere criticità interpretative e applicative della norma in esame che impediscono la fruizione dell'agevolazione in oggetto.

La maxi-deduzione in presenza di lavoratori stagionali

Un caso che offre spunti peculiari di indagine nell'applicazione della disciplina agevolativa in commento è certamente quello concernente le fattispecie che presuppongono, per la natura della loro attività, il ricorso a lavoratori stagionali, specialmente nel periodo estivo, per le quali la sussistenza delle 2 condizioni sopra menzionate risulterebbe difficilmente dimostrabile (nel presupposto che le imprese in questione abbiano l'esercizio coincidente con l'anno solare).

Il principale ostacolo alla fruizione dell'agevolazione risiede nel fatto che, per determinare l'incremento occupazionale e l'incremento occupazionale complessivo, viene confrontato un valore puntuale rilevato al termine del periodo d'imposta agevolato (ad esempio, il numero di lavoratori dipendenti al 31 dicembre 2024), con un valore medio riferito al periodo d'imposta precedente (ad esempio, il numero di lavoratori dipendenti mediamente occupato nel 2023). Tale confronto, di natura strutturalmente asimmetrica, determina una distorsione, in quanto il meccanismo di calcolo della media occupazionale risente dell'intero andamento occupazionale registrato nel corso del periodo d'imposta, mentre il valore puntuale rilevato alla fine del periodo d'imposta agevolato restituisce unicamente una "fotografia" statica dell'organico aziendale in tale specifico momento, che potrebbe corrispondere a un periodo di "inattività" o scarsa attività.

A tale riguardo, occorre considerare che, ai fini del calcolo della media occupazionale, l'art. 4, comma 6, D.M. 25 giugno 2024, dispone che il numero dei lavoratori dipendenti a tempo

indeterminato e il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, mediamente occupati, nel periodo d'imposta precedente a quello agevolato sono costituiti dalla somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 (o 366 se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio), identificando così le Unità Lavorative per Anno (ULA), cioè la media della presenza lavorativa su base annua. In assenza di esplicite esclusioni previste normativamente, tale calcolo deve essere eseguito considerando anche i lavoratori stagionali.

Per le imprese che esercitano attività caratterizzate da una forte stagionalità, per le quali è prassi consolidata l'assunzione di personale "stagionale", con prestazione lavorativa concentrata nei mesi estivi, è plausibile immaginare che tali lavoratori non risultino in forza al momento della rilevazione puntuale dell'organico aziendale al termine del periodo d'imposta agevolabile.

Questa dinamica genera un effetto distorsivo, in quanto da un lato la media delle ULA nel periodo precedente a quello agevolabile risulta influenzata dalla presenza dei lavoratori stagionali, mentre dall'altro, il conteggio puntuale dei lavoratori dipendenti effettuato al termine del periodo agevolabile non considererebbe gli "stagionali", determinando invece un apparente decremento occupazionale, con conseguente impossibilità di accedere al beneficio di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 216/2023.

Si consideri l'ipotesi della società Alfa, che svolge attività alberghiera in una località turistica marittima e che nel periodo d'imposta 2023 ha impiegato 4 dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, ancora in essere il 31 dicembre 2023, e 30 lavoratori stagionali, assunti per il periodo 20 maggio 2023 – 10 settembre 2023 (ossia per 104 giorni). Il numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023 sarebbe 4, mentre il numero di lavoratori (anche a tempo determinato) mediamente occupati nel 2023 sarebbe 12.55 (parametrando gli stagionali per i giorni di effettivo lavoro sul totale dei giorni dell'anno).

Nel 2024, (si ipotizzi, per semplicità, il 1° gennaio) la società Alfa assume 2 nuovi dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, passando così da 4 a 6 dipendenti, che risultano ancora presenti in azienda (con la medesima forma contrattuale) il 31 dicembre 2024. Anche i lavoratori stagionali, si ipotizza, sono aumentati da 30 a 50 nel periodo estivo 2024.

In tale fattispecie, il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo agevolabile (2024) risulta pari a 6, mentre il numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo precedente (2023) risulta pari a 4; il c.d. incremento occupazionale risulterebbe quindi verificato. Tuttavia, in sede di verifica della seconda condizione per l'accesso al beneficio, risulterebbe che il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) alla fine del periodo agevolabile (2024) risulta pari a 6, mentre il numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo precedente (2023), calcolato sulla base delle ULA, sarebbe pari a 12,55; il c.d. incremento occupazionale

complessivo non sarebbe dunque verificato. E ciò, si precisa, nonostante nel periodo agevolabile Alfa abbia incrementato anche il numero dei lavoratori stagionali estivi; questi ultimi, infatti, non sarebbero in forza alla data di chiusura dell'esercizio e quindi non sarebbero considerati ai fini della verifica delle condizioni per l'annualità 2024. Alfa non avrebbe quindi diritto all'agevolazione fiscale.

Tale dinamica risulta pregiudizievole per Alfa, in quanto, pur in presenza di un incremento dei lavoratori a tempo indeterminato, il ricorso alla forza di lavoro stagionale estiva – richiesto dalla natura dell'attività svolta – impedirebbe l'accesso all'agevolazione fiscale. Il risultato è una rappresentazione falsata della dinamica occupazionale, con un'ingiusta esclusione dal beneficio per le imprese la cui forza lavoro subisce variazioni periodiche in relazione all'andamento ciclico dell'attività.

Questa considerazione sarebbe peraltro avvalorata se si tenesse conto della situazione di un'altra impresa, Beta, anch'essa operante nel settore alberghiero, ma in una località turistica frequentata prevalentemente nei mesi invernali: la situazione cambierebbe diametralmente.

Ipotizzando le stesse dinamiche del personale dipendente esposte nell'esempio precedente, con l'unica differenza che i lavoratori stagionali assunti nel 2023 risultano occupati per il medesimo numero di giorni ma nel periodo invernale (ad esempio nei mesi di gennaio, febbraio, novembre e dicembre 2023), la verifica delle 2 condizioni necessarie per la fruizione del beneficio fiscale porterebbe a un risultato differente: l'incremento occupazionale risulterebbe verificato, considerando che alla data del 31 dicembre 2024 il numero di lavoratori a tempo indeterminato risulta pari a 6, a fronte di una media di 4 nel periodo precedente. Allo stesso modo, l'incremento occupazionale complessivo sarebbe verificato, in quanto il numero complessivo dei lavoratori dipendenti in forza al 31 dicembre 2024 risulterebbe pari a 56 (50 stagionali + 6 a tempo indeterminato), a fronte di una media del periodo precedente pari a 12,55. L'agevolazione per incremento occupazionale spetterebbe.

L'impostazione della norma, quindi, sebbene coerente con l'intento di incentivare l'incremento stabile dell'occupazione, rischia in concreto di penalizzare ingiustamente le società che operano in settori con alta incidenza di lavoro stagionale, determinando, peraltro, all'interno di tale categoria di soggetti, un trattamento differenziato in ragione delle peculiarità del luogo e del periodo in cui viene svolta l'attività.

Ciononostante, in forza dell'attuale dettato normativo e dell'assenza di interventi di prassi chiarificatori, e considerato il disposto del D.M. 25 giugno 2024 con particolare riguardo alle modalità di calcolo delle ULA, nonché la *ratio* istitutiva dell'agevolazione, a oggi non si può che constatare l'impossibilità di sterilizzare l'effetto distorsivo della stagionalità estiva nel calcolo dell'incremento occupazionale complessivo e quindi la teorica inapplicabilità del beneficio fiscale per i soggetti caratterizzati da tale dinamica occupazionale, ferma restando la necessità di analizzare caso per caso la concreta sussistenza delle condizioni previste dalla norma.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[La circolare tributaria](#)”.

IMPOSTE SUL REDDITO

Le alternative per l'exit strategy del professionista dallo studio associato

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: novità e conferme

Scopri di più

L'exit strategy per un **socio di società** è un'operazione particolarmente delicata che deve coniugare **aspetti economici, problemi societari** e, non da ultimo, **convenienze fiscali**. Quindi un mix di aspettative che non è semplice coordinare. Il tema riguarda anche il **socio professionista di studio associato** che, alla luce delle modifiche introdotte dall'[art. 1, D.L. n. 84/2025](#), può valutare **almeno 2 strategie per uscire da uno studio associato**. Questa ipotesi si manifesta frequentemente quando **termina la vita professionale** di un lavoratore autonomo e quindi si tratta di valorizzare una **posizione societaria** che viene meno con l'uscita del socio.

Fino all'avvento del D.L. n. 84/2025 la prospettiva di exit strategy del socio era rappresentata dal **recesso dallo studio associato**. Vero è che si poteva esperire l'ipotesi della **cessione di quote esente da tassazione in forza della specifica esclusione** che era rinvenibile nell'[art. 67, lett. c\) e c-bis\), TUIR](#) (ante D.Lgs n. 192/2024), ma molti operatori diffidavano di questa soluzione nel timore di **vedere attratto l'imponibile da cessione di quote** alla casistica dei **redditi diversi per obbligazioni** di fare non fare o permettere. **Il recesso era**, per così dire, **“la strada maestra”**, in quanto ipotesi espressamente codificata dall'[art. 20-bis, TUIR](#), e commentata in diversi spunti interpretativi dell'Agenzia delle Entrate. Va, tuttavia, segnalato che il **recesso doveva essere privo di contenuto economico** se, a suo tempo, lo studio associato era stato costituito per **conferimento di studio personale**, in forza del passaggio contenuto nella [risoluzione n. 177/E/2009](#), la quale recitava «Naturalmente la **mancata valorizzazione di tale componente al momento dell'ingresso nell'associazione comporta come logica conseguenza che nessuna rilevanza può essere attribuita all'apporto in sede di recesso dell'associato**».

In ogni caso, la **fiscalità del recesso del socio professionista** era (ed è tuttora) contenuta nella **circolare n. 6/E/2006**, par. 7.12, nel quale emerge che la **somma erogata dallo studio associato è imponibile limitatamente ai valori relativi all'avviamento** (valore della clientela) e **all'utile in corso di formazione nell'anno di recesso**, poiché le somme relative agli **utili pregressi già sono state assoggettate a tassazione** in sede di imputazione **per trasparenza**. Peraltro, la medesima somma risulta **deducibile dal reddito dello studio associato** ([risoluzione n. 64/E/2008](#)), mentre in capo al socio il **reddito partecipativo va imputato al 100% nel quadro RH** ([circolare n. 47/E/2008](#)). Così posta, la disciplina del recesso comporta **la tassazione con IRPEF progressiva**,

ove non sia possibile accedere alla tassazione separata (detenzione della quota da almeno 5 anni ex [art. 17, lett. l\), TUIR](#)); quindi un **carico tributario non di poco conto**. Ipotizziamo il caso di un commercialista che **recede dal proprio studio associato** nel quale vi sono 3 soci compreso il recedente. La somma erogata è **100.000 euro di cui 30.000 euro per indennità di clientela** (o avviamento che dir si voglia), **20.000 euro per utile in corso di formazione e 50.000 euro per quota di capitale** (5.000 euro) e **utili pregressi** (45.000 euro). In capo al socio recedente si **avrà tassazione** (ipotizziamo ordinaria) **per 15.300 euro**.

A fronte di tale scelta, **a far data dall'1.1.2024** il professionista può valutare la **ipotesi della cessione di quote**, ipotesi che, grazie all'[art. 1, lett. c\), D.L. n. 84/2025](#), è disciplinata nei **redditi diversi da capital gain** (dopo che per qualche mese era stata ventilata l'assurda tesi che fossero redditi da lavoro autonomo). L'inserimento, con effetto retroattivo, nella disciplina del capital gain, permette di **usufruire della tassazione con imposta sostitutiva del 26%** da applicarsi **alla plusvalenza**, quindi nella nostra ipotesi **$50.000 \times 26\% = 13.000$ euro** (considerando che il **valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione** è pari al capitale di conferimento **iniziale 5.000 euro e gli utili pregressi 45.000 euro**).

Naturalmente, l'affermazione legislativa in forza della quale la cessione di quote di studio associato è sottoposta a **capital gain** permette di **valutare la convenienza ad accedere alla rivalutazione delle partecipazioni disposta dalla Legge n. 207/2024 ([art. 1, commi 31-36, Legge di bilancio 2025](#))**, quindi versando **l'aliquota del 18% sull'intero valore rivalutato**, tenendo presente che questa scelta sarà tanto più conveniente quanto più rilevante sia la **differenza tra costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e corrispettivo di cessione della stessa**.

La holding società semplice: opportunità e criticità

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Tutela e passaggio del patrimonio

Percorso di formazione da ottobre a maggio

Scopri di più

La **società semplice** può rappresentare un **interessante veicolo per la detenzione di partecipazioni societarie**. Si tratta, in sostanza, del caso della **società semplice holding**.

La struttura presenta indubbiamente **diversi aspetti interessanti**, ma anche diversi **profili di criticità**. Per quanto concerne gli elementi di interesse, possiamo evidenziare come la società semplice **non sia obbligata alla tenuta delle scritture contabili** e si ponga come veicolo che garantisce una **certa riservatezza**.

In relazione a questo secondo aspetto, a condizione che si sia disposti a esporsi a un **modesto profilo sanzionatorio**, omettendo l'iscrizione al Registro Imprese, *la società semplice garantisce l'anonimato dei detentori dei beni in essa conferiti/apportati*. Si tratta, quindi, di un veicolo che potrebbe anche essere utilizzato per **garantire la riservatezza dei soci**.

Invero, sotto questo profilo, bisogna tener conto che se **la società semplice partecipa in una società di capitali**, in conseguenza dell'obbligo che incombe sulla società di capitali di individuare i **propri titolari effettivi**, implicitamente, con buona probabilità, troveranno evidenza anche i **soci della società semplice**, che ragionevolmente saranno i **titolari effettivi della società di capitali** partecipata.

Un profilo di interesse è legato al fatto che, ovviamente, la stessa **non è soggetta a revisione contabile**. Sul punto, si ricorda, infatti, che, l'[art. 2477, c.c.](#), stabilisce che quando una società controlla un'altra società tenuta alla revisione contabile, **deve anch'essa munirsi dell'organo di controllo**. La norma, tuttavia, trova applicazione per le **società di capitali**.

Di contro, la **società semplice**, tuttavia, si presta a una **forma di gestione della liquidità inefficiente**, in quanto i dividendi che le varie società di capitali da essa partecipate dovessero distribuire, sconterebbero **la ritenuta alla fonte del 26%**, ovviamente sul presupposto che i soci della stessa semplice **siano delle persone fisiche** che operano nella loro sfera privata. **Si perderebbe, quindi, il vantaggio della PEX**.

Un ulteriore profilo di criticità connesso alla holding società semplice è rappresentato dalla

difficoltà che si incontra nella **costituzione della stessa**.

Infatti, la procedura più classica è sicuramente rappresentata dal **conferimento di partecipazioni**. Tuttavia, nonostante la riforma dell'[art. 177, commi 2 e 2-bis](#), appare ancora oltremodo incerto che la società semplice possa essere **società conferitaria di un'operazione di conferimento a realizzo controllato**. Ciò in quanto, se tutto sommato la norma sembra **aver sdoganato in modo inequivocabile le società di persone** nel ruolo di conferitarie, rimane il (forse insormontabile) problema legato alla **necessità di individuare l'incremento del patrimonio netto**, sul quale calcolare la **plusvalenza in capo al socio conferente**.

Ebbene, il fatto che il **realizzo controllato richieda di confrontare l'incremento del patrimonio netto della società conferitaria**, con il **costo fiscalmente riconosciuto del socio**, unitamente al fatto che nella società semplice non vi è obbligo di tenuta di scrittura contabili, si potrebbe forse ritenere, quantomeno per ragioni prudenziali, che il **regime di realizzo controllato non possa in questi casi trovare applicazione**.

Si potrebbe sostenere, invero, che **l'incremento del netto** potrebbe emergere da una **contabilità tenuta su base volontaria** o eventualmente anche dallo stesso atto di conferimento dove, ad esempio, l'incremento del netto potrebbe essere rappresentato dal **capitale sociale e da un'ulteriore riserva da conferimento**. La questione, tuttavia, appare **oltremodo incerta**.

Infine, sotto il profilo della tutela del patrimonio, la società semplice, in qualità di società di persone, beneficia dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui le **quote sono impignorabili**. Si deve tuttavia ricordare come, in base all'[art. 2270, comma 2, c.c.](#), il creditore particolare del socio **possa chiedere la liquidazione della quota**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Normalità e prevalenza nelle prestazioni di servizio in agricolturadi **Luigi Scappini**

OneDay Master

Disciplina civilistica e imposte sui redditi nel settore vitivinicolo

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 **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 modo, in ragione di una sempre maggior compliance tra Fisco e contribuente, 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»**.

Al via le iscrizioni al registro dei revisori della sostenibilità

di Greta Popolizio

Seminario di specializzazione

Bilancio e revisione di sostenibilità

Scopri di più

Il **D.Lgs. n. 125/2024**, che attua la Direttiva europea sulla **rendicontazione societaria di sostenibilità**, attribuisce ai **revisori legali abilitati** il compito di esprimere un **giudizio sulla conformità della rendicontazione** attraverso la relazione ex [art. 14-bis, D.Lgs. n. 39/2010](#).

L'avvio del **registro dei revisori della sostenibilità** in Italia si articola in **3 fasi distinte**.

Fase 1: Procedura d'urgenza per revisori già attivi

La **prima fase**, avviata il **4 marzo 2025** e conclusasi il **30 settembre 2025**, ha riguardato esclusivamente i revisori legali già operanti presso società di revisione incaricate della attestazione della Dichiarazione non finanziaria (DNF), con riferimento ai bilanci dell'esercizio 2024.

Fase 2: disciplina transitoria

La **disciplina transitoria**, delineata dall'[art. 18, comma 4, D.Lgs. n. 125/2024](#), consente ai **revisori legali iscritti nel Registro entro il 1° gennaio 2026 di ottenere l'abilitazione** con modalità semplificate se in **possesso di almeno 5 crediti formativi** maturati interamente nel 2024 o nel 2025 **nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità**. Con determina del 25 settembre 2025, la Ragioneria Generale dello Stato ha fissato **al 1° ottobre 2025 il termine iniziale per l'invio delle istanze di abilitazione** per i soggetti in possesso dei requisiti della fase transitoria, **con possibilità di presentazione anche oltre il 31 dicembre 2025 se i requisiti sono stati maturati entro tale data**.

Fase 3: regime definitivo e nuovo iter formativo

Per chi si **iscrive al Registro dopo il 1° gennaio 2026** o per chi non abbia utilizzato la **finestra transitoria**, l'abilitazione segue **l'iter ordinario** previsto dal D.M. 19 febbraio 2025, pubblicato in G.U. n. 51 del 3 marzo 2025, che introduce un **meccanismo progressivo con requisiti di formazione specifici** e obblighi di trasmissione periodica delle informazioni al MEF. A regime, rilevano anche **l'obbligo di collaborazione su incarichi di attestazione durante un tirocinio di almeno 3 anni** o, in alternativa, **per un periodo minimo di 8 mesi**, e il **superamento di prove**

d'esame nelle materie aggiuntive relative alla sostenibilità, subordinatamente all'entrata in vigore delle regole sul **tirocinio specifico e all'aggiornamento del D.M. 19 gennaio 2016, n. 63.**

Procedura di istanza fase transitoria

Dal 1° ottobre 2025, l'istanza si presenta esclusivamente online tramite il **modulo RLS-01**, presente nell'area riservata del portale istituzionale del registro di revisione tenuto dal MEF, in parte precompilato con i dati presenti nel Registro, **previa verifica dei crediti e aggiornamento dell'indirizzo PEC** senza il quale **non è consentita la compilazione**. La domanda richiede assolvimento **dell'imposta di bollo di 16 euro tramite marca o PagoPA**, versamento del **contributo fisso di segreteria di 50 euro** solo via PagoPA, sottoscrizione digitale o autografa con documento di identità in corso di validità e protocollazione automatica, con **invio del numero di protocollo alle caselle indicate**.

Il revisore deve, quindi, **accertare la presenza di crediti contraddistinti con identificativo iniziale "D" nell'area formazione della propria area riservata**, in quanto sono quelli riconosciuti come **caratterizzanti ai fini della sostenibilità**. Nel caso di incongruenze o crediti non caricati, è **necessario attivare il canale con l'ente formatore** o la società di revisione responsabile della trasmissione verso il MEF per evitare ritardi o rigetti dell'istanza; **non è consentita la procedura di autocertificazione**. Per una gestione efficace dell'abilitazione, risulta **poi determinante l'aggiornamento della PEC (senza la quale il modulo dell'istanza non si attiva)** e la corretta **esecuzione dei pagamenti tramite PagoPA**, riducendo i tempi di protocollazione e di verifica.

Una volta abilitato, il **revisore esprime un giudizio sulla conformità della rendicontazione obbligatoria**, in base all'[art. 14-bis, D.Lgs. n. 39/2010](#), verificando il rispetto delle regole di redazione **secondo i principi ESRS**, la corretta marcatura digitale per l'identificabilità del documento e **l'osservanza degli obblighi informativi della tassonomia europea**. L'attività si inserisce in un quadro di obblighi gradualisti, con estensione del perimetro delle imprese interessate **secondo il calendario CSRD ridefinito**, che prevede l'estensione alle **grandi imprese a partire dall'esercizio 2027**.

EDITORIALI

Un pomeriggio sull'antiriciclaggio con UGDCEC Bologna, TeamSystem ed Euroconference

di **Milena Montanari**



Un'iniziativa per mettere ordine negli adempimenti

Il **29 ottobre 2025, dalle 15.00 alle 18.00**, l'UGDCEC Bologna, TeamSystem ed Euroconference promuovono un incontro formativo dedicato alla **disciplina antiriciclaggio** e all'applicazione delle Regole tecniche CNDCEC, aggiornate a gennaio 2025.

L'appuntamento, ospitato presso la Sede ODCEC di Bologna (Sala Biagi) in Piazza De' Calderini, 2/2, è gratuito e consente di maturare 3 crediti formativi per Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Dalla norma alle procedure di Studio

Dopo un inquadramento sui soggetti obbligati e sulle principali novità delle Regole tecniche CNDCEC, il percorso entra nel vivo delle attività quotidiane: adeguata verifica della clientela, controllo costante, conservazione dei dati e segnalazione delle operazioni sospette.

Ogni tema è sviluppato con un **approccio pratico**, pensato per facilitare l'organizzazione dei fascicoli e delle responsabilità interne.

Dall'adeguata verifica al presidio dello Studio

Si approfondiscono i passaggi essenziali per l'identificazione e la verifica dell'identità del cliente, l'individuazione del titolare effettivo e la valutazione del rischio, con indicazioni sulle tempistiche di aggiornamento e sugli obblighi di comunicazione legati al Registro dei titolari effettivi.

L'attenzione si sposta poi sul presidio organizzativo: come pianificare controlli periodici, garantire la tracciabilità delle informazioni e mantenere aggiornato il fascicolo della clientela.

Non mancheranno esempi sulla gestione delle segnalazioni di operazioni sospette, sulle limitazioni all'uso del contante e sugli indicatori di anomalia, oltre a indicazioni su carte di lavoro e ruoli interni.

Supporto tecnologico

I casi pratici saranno illustrati anche con il **supporto delle soluzioni TeamSystem ed Euroconference**, che mostrano come gli strumenti digitali possano agevolare la gestione degli adempimenti e migliorare l'efficienza organizzativa dello Studio.

Relatori e destinatari

Interverranno **Michela Boidi**, Membro della Giunta dell'UNGDCEC con deleghe "Studi professionali, antiriciclaggio e privacy", **Luca Signorini**, Dottore Commercialista e relatore Euroconference, e **Melissa Farneti**, Consulente applicativo TeamSystem.

Il seminario è rivolto ai professionisti e ai collaboratori di Studio che gestiscono l'operatività antiriciclaggio, con l'obiettivo di consolidare metodo, consapevolezza e strumenti aggiornati.

L'evento offre un'occasione concreta e operativa di aggiornamento e approfondimento delle procedure antiriciclaggio!

[Clicca qui](#) per maggiori informazioni e per iscriverti al seminario.