



**Edizione di giovedì 13 Novembre 2025**

## **CASI OPERATIVI**

**Non applicabile l'IVA 4% "Tupini" per l'appalto per la ristrutturazione di un fabbricato**  
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**La delega unica in vigore dall'8 dicembre 2025**  
di **Laura Mazzola**

## **PATRIMONIO E TRUST**

**La redazione dell'atto di trust: spunti operativi**  
di **Ennio Vial**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**DDL bilancio 2026 ed iperammortamento: il momento di effettuazione dell'investimento**  
di **Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**L'imprenditore agricolo cinofilo – Parte II**  
di **Luigi Scappini**

**CASI OPERATIVI**

---

## ***Non applicabile l'IVA 4% "Tupini" per l'appalto per la ristrutturazione di un fabbricato***

di Euroconference Centro Studi Tributari



**webinar gratuito**

**ESPERTO AI Risponde - Dichiarazioni integrative**

**27 novembre alle 11.00 - iscriviti subito >>**



Alfa S.r.l. ha acquistato un fabbricato composto da 12 unità immobiliari a destinazione abitativa, in pessime condizioni di conservazione.

La società intende demolire integralmente il fabbricato e ricostruirlo secondo la sagoma originaria, realizzando 8 unità abitative e 4 locali commerciali al piano terra.

Il fabbricato risultante ha le caratteristiche per rientrare nella disciplina "Tupini".

Alfa S.r.l. non possiede i mezzi per effettuare i lavori, che saranno appaltati a una impresa edile.

Si chiede se vi è la possibilità di invocare l'applicazione dell'aliquota 4% sulle fatture ricevute in dipendenza del contratto di appalto; in caso contrario, quale sarà l'IVA applicabile a tali fatture?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



## **FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

## ***La delega unica in vigore dall'8 dicembre 2025***

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

### **Accertamento e compliance nell'era dell'AI**

Scopri di più

**Dall'8 dicembre 2025** i contribuenti potranno **delegare, con un'unica operazione, gli intermediari all'utilizzo di uno o più servizi dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.**

Tale novità è stata introdotta dall'[art. 21, D.Lgs. n. 1/2024](#), entrato in vigore il **13 gennaio 2024**, il quale, al [comma 1](#), afferma: «*Il contribuente può delegare gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 all'utilizzo dei servizi resi disponibili dall'Agenzia delle entrate e dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, compilando un unico modello*».

Di seguito il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con **3 provvedimenti con prot. n. 0375356/2024, n. 225394/2025 e n. 321918/2025**, ha attuato quanto indicato dal Legislatore rendendo, al contempo, note le funzionalità per la **comunicazione dei dati** relativi al conferimento della **delega unica**.

La nuova delega unica offre la possibilità di **delegare tutti o alcuni dei servizi** online di seguito indicati:

- **consultazione del cassetto fiscale del contribuente;**
- **servizi relativi alla fatturazione elettronica e ai corrispettivi telematici**, ossia la consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA, registrazione dell'indirizzo telematico, fatturazione elettronica e consultazione delle fatture elettroniche, accreditamento e censimento dei dispositivi;
- **acquisizione dei dati ISA e dei dati per la determinazione della proposta di concordato preventivo biennale;**
- **servizi online dell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione**, quali la consultazione della posizione debitoria, le istanze di rateizzazione, la sospensione della riscossione, ecc..

Come previsto al [comma 3 dell'art. 21, D.Lgs. n. 1/2024](#), «*La delega scade il 31 dicembre del*

*quarto anno successivo a quello in cui è conferita, salvo revoca».*

Fino alla data del **5 dicembre 2025** le deleghe potranno essere attivate o rinnovate con le **“vecchie” modalità attualmente in vigore.**

Inoltre, **fino al 30 aprile 2026**, è prevista una **deroga specifica per gli intermediari non delegati alla consultazione del cassetto fiscale**, i quali potranno inviare all'Agenzia delle Entrate l'elenco dei contribuenti deleganti ai fini dell'acquisizione massiva di **dati utili agli indici sintetici di affidabilità fiscale** e al concordato preventivo biennale.

Il **conferimento della delega**, a partire dall'8 dicembre 2025, dovrà avvenire con le **modalità previste** dai provvedimenti indicati.

In particolare, è possibile l'**invio diretto da parte del contribuente**, la **trasmissione tramite intermediario** e il **servizio web dell'intermediario**.

L'invio diretto da parte del contribuente prevede il **conferimento diretto dalla delega dall'area riservata del delegante** del portale dell'Agenzia delle Entrate.

La trasmissione telematica tramite intermediario prevede che:

- il **file contenente i dati della delega**, quali i dati anagrafici e il codice fiscale di delegante e delegato, i servizi oggetto di delega e la data di conferimento, rinnovo o revoca, debba essere in **formato XML**;
- la **sottoscrizione** debba avvenire, alternativamente, **con firma digitale, firma elettronica avanzata con CIE o con firma elettronica avanzata** con certificati digitali anche non qualificati e firma digitale aggiuntiva dell'intermediario;
- la **trasmissione** possa avvenire **in modo puntuale per singola delega ovvero in modo massivo con un limite di 300 deleghe per invio**.

Infine, la trasmissione tramite servizio web dell'intermediario, che sarà attivabile in data successiva all'8 dicembre, prevede la **generazione della delega come documento informatico direttamente tramite un servizio online dedicato agli intermediari**.

Gli intermediari sono tenuti a:

- **conservare le deleghe e la documentazione di identificazione del delegante per 10 anni dalla data di revoca o di scadenza**;
- **registrare quotidianamente le deleghe in un apposito registro cronologico**;
- **assicurare la corretta gestione delle informazioni, evitando usi impropri**.

## ***La redazione dell'atto di trust: spunti operativi***

di **Ennio Vial**

OneDay Master

### **Redazione dell'atto di trust**

Scopri di più

La **redazione dell'atto di trust** rappresenta una fase oltremodo delicata nella costruzione del trust. Si deve, infatti, prestare attenzione a diversi aspetti. La redazione dell'atto è, ovviamente, compito del consulente. Tuttavia, a differenza di altre prestazioni professionali, dove possiamo procedere in autonomia e consultare il cliente nel momento in cui abbiamo bisogno di informazioni o quando dobbiamo illustrare le conclusioni del nostro operato, nel caso del trust **la stesura dell'atto presuppone un'iterazione continua con il cliente**; sono, infatti, **necessarie diverse riunioni** dove si analizzano e si modificano le clausole che il consulente costruisce tenendo conto delle indicazioni del cliente.

Tra una riunione e l'altra è necessario interporre una **pausa temporale** che possa consentire all'interessato di **sedimentare alcune riflessioni** in vista dei futuri appuntamenti. Quando l'atto sarà "digerito", si potrà andare dal notaio per formalizzarlo.

In questa attività, si deve tener conto di **alcuni aspetti che vi proponiamo** in ordine sparso e in modo assolutamente non esaustivo.

La prima considerazione riguarda **l'interposizione fiscale**. Spesso si rinviene, in capo al disponente, un **potere invasivo nei confronti del trustee**, quale ad esempio il potere di revoca. È bene ricordare che tale circostanza potrebbe rendere il **trust fiscalmente interposto**. L'interposizione è un tema che attiene all'ambito fiscale e non civilistico e non rappresenta certamente un giudizio di disvalore sul trust; tuttavia, le conseguenze potrebbero essere anche altre. La [circolare n. 34/E/2022](#) ha affermato che **in caso di trust interposto** nei confronti del disponente, alla morte di quest'ultimo, i **beni del trust fanno parte del suo attivo ereditario**. Si tratta di una **tesi inaccettabile** che l'Agenzia delle Entrate dovrà necessariamente rivedere e che forse ha effettivamente rivisto nella recente [risposta a interpello n. 239/E/2025](#). In ogni caso, l'interposizione rimane un aspetto di cui dobbiamo tener conto.

Possiamo dire che l'evitare che il trust sia interposto rappresenta una **best practice** da seguire nella redazione dell'atto che mi può servire anche per **ottenere un trust meglio strutturato**. Ad esempio, il diritto di revoca del trustee da parte del disponente attribuisce a quest'ultimo un potere che in certe occasioni potrebbe essere **utilizzato in modo inappropriato**. Magari, in un

momento di stizza o di comportamento non pienamente lucido, il **disponente potrebbe compromettere il buon funzionamento del trust**, allontanando un trustee capace che fa bene il suo lavoro.

Personalmente, considero un **errore professionale** anche **non prevedere** una forma di **revocabilità del trustee**. Dobbiamo, infatti, ricordare che **trust vuol dire fiducia** e nonostante il trustee lavori bene può essere che questo si allontani nel tempo dai valori della famiglia cui si riferisce il trust. Ovviamente, non si possono fare generalizzazioni e non mancano casi in cui quelli che sembrano *prima facie* degli errori o delle dimenticanze, si rivelino poi la **miglior scelta possibile**.

Un altro spunto che si può offrire è quello di attribuire un **certo margine di discrezionalità al trustee** e assegnare a questi i mezzi per operare. Non è pensabile che il trustee debba chiedere autorizzazioni al disponente per **pagare l'IMU sugli immobili in trust** e magari chiedere che il trust venga dotato di **liquidità allo scopo**, perché nessuno ha piacere di essere esposto per debiti tributari (il Comune accerta il trustee e non il trust) **per conto di altri** senza avere le risorse per adempiere.

Un trust del genere può far nascere il pensiero che il **trustee sia solo una figura di facciata**. Ovviamente, anche in questi casi non si possono fare generalizzazioni.

Infine, segnaliamo l'opportunità di **evitare clausole di eccessivo dettaglio** in merito all'operato del trustee. Il futuro è incerto, le cose cambiano e un **atto di trust troppo rigido** potrebbe snaturarne lo scopo di offrire uno strumento flessibile di fronte alle vicende future al momento non preventivabili.

Questi temi verranno approfonditi nella One day Master "[La redazione dell'atto di trust](#)" in programma per il prossimo 24 novembre 2025.

## DDL bilancio 2026 ed iperammortamento: il momento di effettuazione dell'investimento

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### Novità fiscali Legge di Bilancio 2026

Scopri di più

La nuova agevolazione rappresentata dal c.d. **iperammortamento** (prevista dall'art. 94 del DDL bilancio 2026) avrà un **ambito temporale di applicazione decisamente ristretto**, individuabile sostanzialmente nel 2026 (salvo proroga al **30 giugno 2027** per chi adotterà la procedura di "prenotazione" del bene con versamento dell'acconto del **20% entro il 31 dicembre 2026**). Tale ambito temporale è veramente breve e, soprattutto per i **beni che dovranno essere costruiti** (tramite contratti di appalto o costruiti in economia), il rispetto della scadenza sopra citata potrebbe rappresentare un **problema di difficile soluzione**.

Per questo motivo si rende necessario fare chiarezza sui **momenti significativi** che la norma dell'iperammortamento individua ai fini del **rispetto del termine di scadenza** dell'agevolazione. Il tema da approfondire consiste nel significato da attribuire alla **locuzione normativa** «investimenti "effettuati" dal ... al...».

Sotto questo profilo, la prassi dell'Agenzia ([circolare n. 4/E/2017, par. 6.4.1](#)) distingueva **3 momenti**:

- **momento di effettuazione dell'investimento, da individuarsi con le regole del principio di competenza fissate dall'art. 109, TUIR.** Pertanto, per i beni mobili acquistati direttamente si avrà che l'investimento è effettuato quando è **consegnato a titolo definitivo** (senza *vacatio* per periodo di prova), per i beni acquisiti tramite leasing è rilevante il **momento della consegna del bene all'utilizzatore** e non la **sottoscrizione del contratto**, considerando che se la consegna prevede un collaudo, solo all'esito positivo del collaudo **si intenderà effettuato l'investimento**. Per i beni costruiti in economia, l'effettuazione coincide con la **quota di costo maturata** e, infine, per i **contratti di appalto** vale l'**ultimazione della prestazione** dell'appaltatore. Il momento di effettuazione dell'investimento è fondamentale per capire se tale data è **compresa nel periodo agevolabile**, ma non assume **alcun valore** ai fini della decorrenza dell'iperammortamento;
- **momento di entrata in funzione del bene.** È il momento da cui decorre la possibilità di avviare il **processo di ammortamento**. In vigenza del superammortamento si poteva



ottenere il beneficio dell'incremento, per così dire **"limitato" del costo del bene**, ma oggi che la procedura di superammortamento non è vigente, il momento della mera entrata in funzione non rappresenta più un **elemento temporale importante**, se non per affermare il **legittimo avvio del processo di ammortamento** ex [art. 102, TUIR](#);

- **momento di interconnessione.** È il momento fondamentale nel quale il **bene inizia a "colloquiare" con il sistema software aziendale** e a partire da questa data può essere **avviato il beneficio dell'incremento del bene nella misura prevista per iperammortamento**. Vale la pena ricordare che l'interconnessione può avvenire anche in un **esercizio successivo a quello dell'effettuazione dell'investimento**, e ciò significa che solo a partire dal **momento di interconnessione sarà fruibile il vantaggio fiscale da iperammortamento**. Tuttavia, quanto sopra affermato non significa che l'interconnessione potrà avvenire in qualunque esercizio futuro, nel senso che la **tardiva interconnessione** deve dipendere da **elementi oggettivi non dipendenti dalla volontà dell'impresa proprietaria del bene** ([risposta a interpello n. 394/E/2021](#))

In definitiva, ai fini dell'attuale iperammortamento, rileva il **momento 1)** per capire se l'investimento è avvenuto nel **periodo che la norma definisce come periodo agevolato** (2026), mentre il **momento 3)** permette di capire da quale periodo d'imposta **potrà essere concretamente fruita l'agevolazione dell'iperammortamento**.

Ai fini del momento di consegna del bene, cioè effettuazione dell'investimento, va ricordato che, in un passaggio della [circolare n. 4/E/2017](#), si era escluso che potesse avere applicazione la **tematica della derivazione rafforzata**, con le sue peculiarità in materia di efficacia del trasferimento del bene. Infatti, nel caso in cui un bene fosse trasferito fisicamente all'acquirente, **senza che sia perfezionata la vendita** (consegna in prova), laddove i rischi e i benefici connessi al possibile utilizzo del bene fossero traslati al **soggetto che ne è materialmente detentore** (ancorché non ancora proprietario), in ossequio al Principio contabile 16 (par. 31) l'immobilizzazione dovrebbe considerarsi **iscrivibile nel bilancio del detentore**, il quale potrebbe iniziare il **processo di ammortamento**. Dato che si tratta di un elemento di **imputazione temporale**, la contabilizzazione civilistica prevale (per i soggetti che applicano la derivazione rafforzata ex [art. 83, TUIR](#)) sulla diversa regola fiscale, il che comporterebbe una **sorta di avvio anticipato dell'iperammortamento**. Invece, la citata [circolare n. 4/E/2017](#) (5.3) nega che tali criteri di derivazione rafforzata **spieghino efficacia anche sul momento di effettuazione dell'investimento** ai fini dell'iperammortamento. Ora si tratterà di capire se questa posizione (peraltro non adeguatamente motivata) **sarà confermata anche in merito all'attuale normativa**.

Ovviamente il problema sarà delicato in relazione ai beni consegnati fisicamente **in prossimità del 31 dicembre 2026** (senza avviare la procedura di prenotazione), con collaudo e perfezionamento della vendita nel 2027: se sarà confermata la tesi della [circolare n. 4/E/2017](#), in tal caso, **non sarebbe applicabile alcuna agevolazione**.

Va sottolineato che l'art. 94 del DDL bilancio 2026 **non cita in alcun modo la perizia tecnica**, quale adempimento necessario per **fruire della agevolazione**, come invece avveniva nel





passato, mentre cita (comma 7) l'adempimento di comunicazione al GSE, non specificando se sia necessaria la **duplice comunicazione** (preventiva e consuntiva) **statuita per gli investimenti 5.0**. In merito a ciò va segnalato che il comma 12 dello stesso DDL stabilisce che il **MIMIT eserciterà un controllo sul costo complessivo della agevolazione** che graverà sul bilancio dello Stato, ma non emerge un tetto di spesa, il che, se da una parte rende probabile che **l'obbligo riguardi anche la comunicazione preventiva**, dall'altra non chiarisce se vi saranno delle **conseguenze in caso di eventuale splafonamento** rispetto ad un dato che, come si diceva, non compare nel Disegno di Legge di bilancio 2026. In ogni caso il comma 10, del citato art. 94, rimanda a un decreto attuativo, da emanare **entro 30 giorni dall'entrata in vigore della norma**, il compito di **chiarire la procedura dell'invio delle comunicazioni** e di eventuale **altra documentazione da inviare** per dimostrare la spettanza del beneficio.

IMPOSTE SUL REDDITO

---

**L'imprenditore agricolo cinofilo – Parte II**

di Luigi Scappini

webinar gratuito

**ESPERTO AI Risponde - Dichiarazioni integrative**

27 novembre alle 11.00 - iscriviti subito &gt;&gt;



L'allevamento di cani, meglio noto come **attività cinotecnica**, viene disciplinata dalla **Legge n. 349/1993**, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 213 del 10 settembre 1993, il cui [art. 1](#), la definisce come quell'attività volta all'**allevamento**, alla **selezione** e all'**addestramento** delle **razze canine**.

Nel momento in cui tale l'allevamento viene svolto in maniera **continuativa** e **professionale**, esso diventa **attività** imprenditoriale, inquadrabile come **agricola** a condizione, come precisato dal successivo [art. 2](#), «quando i **redditi** che ne derivano sono **prevalenti** rispetto a quelli di **altre attività economiche** non agricole svolte dallo stesso soggetto».

A tal fine, tuttavia, è necessario rispettare i **parametri** individuati con il Decreto **28 gennaio 1994**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 1994, il cui [articolo unico](#) stabilisce che «**Non sono imprenditori agricoli gli allevatori che tengono in allevamento un numero inferiore a cinque fattrici e che annualmente producono un numero di cuccioli inferiore alle trenta unità**».

Da un punto di vista **reddituale**, tuttavia, come noto, per effetto delle modifiche apportate dalla Legge n. 662/1996, è necessario **distinguere** tra, da un lato, **ditta individuale**, **società semplice** ed ente non commerciale e, dall'altro, **S.n.c.**, **S.a.s.** e le **società di capitali**.

Il **primo gruppo** determina, per natura, al rispetto dei requisiti richiesti un **reddito agrario**, mentre il **secondo** gruppo produce sempre un **reddito di impresa**.

L'[art. 32, comma 1, TUIR](#), stabilisce che «*Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile*».

Tuttavia, non tutte le attività civilisticamente agricole sono produttive di un reddito agrario, infatti, il successivo [comma 2](#), definisce quali sono le attività agricole produttive di un reddito agrario e, tra di esse vi è, seppur con una limitazione, anche l'allevamento di animali.

L'[art. 32, comma 2, lett. b\), TUIR](#), considera produttiva di **reddito agrario** l'attività consistente nell'**allevamento di animali**, a condizione che avvenga «*con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno*».

A tal fine, il successivo [comma 3](#) prevede che «*Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata*».

L'ultimo Decreto cui fare riferimento è quello del **15 marzo 2019**, la cui [Tabella 3](#) contiene le tipologie di animali il cui allevamento, consistente, lo ricordiamo, nella **cura e sviluppo del ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso**, è produttivo di un **reddito agrario** al rispetto del parametro introdotto dalla lett. b) richiamata.

Tra di essi vi sono, a decorrere dal **D.M. 20 aprile 2006**, anche i **cani**.

Ne deriva che l'imprenditore individuale che esercita un'attività cinofila con almeno **5 fattrici** che garantiscano la nascita di almeno **30 cuccioli** su base annua, produce un **reddito agrario** a condizione che abbia, in proprietà o in forza di un contratto di affitto o di comodato, **terreni sufficienti a potenzialmente garantire ¼ del mangime necessario**.

In caso di **superamento** dei capi allevati rispetto alla "capienza" dei terreni posseduti o condotti in forza di un contratto di affitto o di comodato, nel caso di ditta individuale come di società semplice o ente non commerciale, i capi eccedenti producono un **reddito forfettizzato**, ai sensi del successivo [art. 56, comma 5, TUIR](#), mentre gli altri soggetti continueranno a produrre un **reddito di impresa**.

Inoltre, in ossequio a quanto stabilito dall'[art. 18-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), deve essere tenuto il c.d. **registro di carico-scarico** degli animali; infatti, è previsto che «*I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28 (ora 32), lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta*».

Ai fini **IVA**, l'allevatore di cani applicherà sempre le **regole ordinarie**, in quanto non soddisfa il requisito oggettivo consistente nella cessione di prodotti agricoli e ittici compresi nella **Prima parte dell'allegata Tabella A**.