



NEWS Euroconference

Edizione di lunedì 17 Marzo 2025

ACCERTAMENTO

Appalto di servizi e riqualificazione come somministrazione di manodopera
di Luigi Ferrajoli

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La detrazione per i figli a carico in relazione al 2024
di Laura Mazzola

IVA

Determinazione valore dei servizi resi dalla holding alle controllate in regime di pro-rata
di Marco Peirolo

BILANCIO

Anche la villetta concessa in comodato è un fabbricato rurale strumentale se adibita ad agriturismo
di Luigi Scappini

BILANCIO

Credito R&S, utile la certificazione
di Viviana Grippo

SCENARIO PROFESSIONI

Best in Class 2025: innovazione, crescita e sostenibilità negli Studi Professionali
di Milena Montanari



ACCERTAMENTO

Appalto di servizi e riqualificazione come somministrazione di manodopera

di Luigi Ferrajoli

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Sempre più frequentemente gli operatori economici cercano forza lavoro flessibile a un costo minore rispetto al rapporto di lavoro subordinato; si parla in generale di esternalizzazione o outsourcing, meccanismo attraverso il quale vengono affidati a soggetti esterni una o più fasi del ciclo produttivo, prima gestite in via diretta. Lo strumento giuridico tradizionalmente utilizzato per gestire tale esigenza è il contratto di appalto caratterizzato dalla prevalenza della forza lavoro sugli altri fattori produttivi (labour intensive), da uno scarso impiego di beni strumentali, e spesso dall'esecuzione del servizio all'interno dell'azienda del committente (c.d. appalto endoaziendale).

Il frequente ricorso all'appalto di servizi, quale modalità di organizzazione del lavoro, ha favorito l'emergere di alcune criticità. L'impiego di tale contratto, infatti, talvolta dà luogo a censure, tanto nella dimensione giuslavoristica, quanto nella dimensione tributaria, con ciò che ne consegue in termini di sanzioni, sia amministrative sia penali.

Più in particolare, quanto alle conseguenze dell'improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, è possibile osservare che la relativa condotta può dar luogo, sotto il profilo del diritto del lavoro, all'inquadramento del rapporto contrattuale alle dipendenze del datore di lavoro c.d. "sostanziale", mentre, sotto il profilo tributario, non di rado si assiste alla contestazione di illeciti fiscali – per lo più in termini di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti – in ragione della ritenuta inconsistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato.

Contratto di appalto e somministrazione di manodopera

Il ricorso sempre più frequente al fenomeno dell'esternalizzazione è dovuto ai benefici che genera per le imprese, tra cui si possono segnalare: l'ottimizzazione dei costi aziendali; la possibilità di affidare lo svolgimento di servizi strategici a soggetti altamente specializzati oppure il trasferimento dei rischi derivanti dall'attività esternalizzata su un soggetto terzo.



Tuttavia, la legittimità dell'appalto è sottoposta a vincoli stringenti finalizzati a escludere la sussistenza di un'interposizione illecita di manodopera. L'individuazione di una linea di demarcazione tra i 2 istituti non rileva però soltanto ai fini del diritto del lavoro, ma per quanto di nostro interesse, anche ai fini fiscali, dal momento che, nel caso di una prestazione di servizi, la configurazione della somministrazione di manodopera in luogo del contratto di appalto comporta l'indetraibilità dell'Iva e l'indeducibilità dell'Irap.

In linea generale e in base a quanto stabilito dall'articolo 1655, cod. civ., con il contratto di appalto l'appaltatore assume, con organizzazione dei mezzi e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio dietro corrispettivo in denaro.

Nel contratto di somministrazione di lavoro, regolato invece nel Capo IV del D.Lgs. 81/2015, un'agenzia autorizzata e iscritta all'apposito albo presso il Ministero del lavoro si obbliga a mettere a disposizione di un utilizzatore dei lavoratori suoi dipendenti, affinché svolgano la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore medesimo.

La somministrazione può essere esercitata solo nei casi e nelle forme stabiliti dall'articolo 30 e ss., D.Lgs. 81/2015 e si differenzia dall'appalto di servizi perché quest'ultimo è connotato dall'organizzazione dei mezzi e dall'assunzione del rischio d'impresa da parte dell'appaltatore.

Questi tratti distintivi sono stati più volte richiamati dalla giurisprudenza; si consideri ad esempio quanto si legge nell'ordinanza n. 12551/2020 della Corte di Cassazione in cui si sottolinea che un appalto di opere o servizi può essere considerato genuino quanto *"all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé autonomo, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro, con reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa, dovendosi invece ravvisare un'interposizione illecita di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale committente, restando irrilevante che manchi, in capo a quest'ultimo, l'intuitus personae nella scelta del personale"*. La linea di confine tra le 2 fattispecie è dunque individuata anche da un punto di vista pratico nella presenza o meno, nel contratto di appalto, dell'organizzazione dei mezzi necessari e dall'assunzione del rischio d'impresa da parte dell'appaltatore.

In sostanza, l'appaltatore deve:

- provvedere all'organizzazione dei mezzi necessari; detta circostanza può essere apprezzata diversamente, a seconda delle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, ma richiede necessariamente l'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto;
- assumere il rischio d'impresa.

L'appalto si caratterizza per un *"fare"* (concretizzantesi nel potere organizzativo e direttivo) da parte dell'appaltatore secondo lo schema dell'obbligazione di risultato con conseguente assunzione del rischio d'impresa, mentre la somministrazione di personale consiste in un



“dare” dal momento che l'appaltatore mette a disposizione il proprio personale, secondo lo schema dell'obbligazione di mezzi.

La sussistenza dell'appalto è identificata secondo una approfondita ricostruzione effettuata in più occasioni dalla Corte di Cassazione (si veda fra le altre l'ordinanza n. 18808/2017), dalla combinazione dell'indice dell'assunzione del rischio d'impresa e di quello dell'eterodirezione, con rilievo preminente attribuito a quest'ultimo elemento. Tali requisiti possono però presentare delle caratteristiche diverse a seconda della tipologia di appalto, infatti, negli appalti c.d. pesanti, ossia quelli che richiedono l'impiego di importanti mezzi o materiali, il requisito dell'autonomia organizzativa deve essere calibrato, se non più sulla titolarità, quanto meno sull'organizzazione di questi mezzi; negli appalti c.d. “leggieri” in cui l'attività si risolve prevalentemente o quasi esclusivamente nel lavoro, è sufficiente che in capo all'appaltatore sussista una effettiva gestione dei propri dipendenti (in termini, Cassazione n. 21413/2019).

In particolare, è stato precisato che quello che conta per poter considerare genuino, cioè conforme alle previsioni di cui al suddetto intervento normativo, un appalto di opere o servizi espletato con mere prestazioni di manodopera è il fatto che: il requisito della “*organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore*” costituisca un servizio in sé, svolto con organizzazione e gestione autonoma dell'appaltatore, senza che l'appaltante, al di là del mero coordinamento necessario per la confezione del prodotto, eserciti diretti interventi dispositivi e di controllo sui dipendenti dell'appaltatore (Cassazione n. 15557/2019). Inoltre, il requisito della “*organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore*”, previsto dall'articolo 29, D.Lgs. 276/2003 può essere individuato, in presenza di particolari esigenze dell'opera o del servizio, anche solo nell'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nel contratto (Cassazione n. 30694/2018). Insomma, all'appaltatore, per vedere riconosciuto il suo ruolo e per veder riconosciuta la sussistenza del contratto di appalto, si richiede non solo di organizzare, ma anche di dirigere i suoi dipendenti, utilizzandoli in prima persona (Cassazione n. 31720/2018). Se, invece, l'appaltatore si limita a mettere a disposizione del committente mere prestazioni lavorative di propri dipendenti che in qualche modo possono considerarsi subordinati al committente (ad esempio perché da quest'ultimo ricevono indicazioni relativamente all'organizzazione dei turni di lavoro o sulle mansioni che sono chiamati a svolgere) vi potrebbe essere il rischio di vedersi contestare la somministrazione di manodopera.

Essendo ormai pacificamente ammessa la legittimità dei contratti *labour intensive*, va però sottolineata l'incertezza legata alla possibilità di individuare un limite massimo entro cui il committente può ingerirsi nella gestione del personale dell'appaltatore, senza sconfinare nella somministrazione di manodopera. Certo è che l'appaltatore deve essere in possesso di una reale organizzazione che gli consenta il raggiungimento, con contestuale assunzione del rischio di impresa, di un risultato produttivo autonomo. Tuttavia, appare ragionevole ritenere, supportati in questa conclusione anche dalle pronunce giurisprudenziali che sono state richiamate, che tale valutazione debba essere compiuta caso per caso, essendo influenzata dalle caratteristiche della prestazione resa e dal settore produttivo di riferimento.



L'elemento dell'eterodirezione, pur ritenuto prevalente, non è di per sé sufficiente a delineare una distinzione netta tra il contratto di appalto e l'intermediazione di manodopera; va, infatti, dimostrata anche l'assunzione del rischio d'impresa in capo all'appaltatore.

Per individuare tale elemento tradizionalmente si fa riferimento alla tipologia e natura del compenso spettante all'appaltatore. Elementi sintomatici di un appalto illecito potrebbero essere ad esempio: il corrispettivo irrisorio e il calcolo dello stesso sulla base della retribuzione oraria dei dipendenti o sulla base del costo di spese assicurative e contributive del personale.

Un approccio eccessivamente formalistico legato esclusivamente alla remunerazione oraria rischia però di essere fuorviante dal momento che negli appalti di servizi c.d. *labour intensive*, i corrispettivi possono essere legittimamente pattuiti in diversi modi: a corpo, a pezzo, a metro, a chilo, a ora, ect..

Inoltre, esaurire il parametro del rischio d'impresa alla remunerazione oraria appare oltremodo riduttivo; infatti, anche se il prezzo viene pattuito a ora lavorata, l'impresa, per evitare il rischio connesso allo svolgimento di una qualsiasi attività produttiva (ossia quello di non coprire i costi), deve comunque avere la certezza di riuscire a "vendere" un numero di ore sufficiente, tale per cui, i ricavi realizzati possano superare i propri costi. Se l'impresa non lavora, non incassa, e quindi non ottiene quanto le serve per pagare i costi dei dipendenti che nel frattempo ha assunto e gli altri costi di gestione, che comunque deve sostenere.

Dunque, la pattuizione del prezzo sulla base delle ore lavorate non riesce di per sé a sollevare l'imprenditore dal rischio di impresa; inoltre, un approccio così riduttivo esclude in maniera aprioristica tutti gli altri fattori che in qualche modo possono incidere sull'attività produttiva in sé, come a esempio i rischi per inadempimenti contrattuali e/o eventuali danni, che invece rappresentano una parte essenziale di una qualsiasi attività imprenditoriale.

Gli effetti fiscali della distinzione fra appalto di servizi e somministrazione di manodopera

Ciò premesso, si ritiene opportuno dar conto dei principali risvolti tributari sostanziali derivanti dal ritenuto improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, ancorché le relative prestazioni risultino effettivamente svolte e le relative imposte regolarmente versate.

In tali casi, tradizionalmente gli uffici fiscali contestano la detrazione dell'Iva e la deducibilità del costo relativo. Inoltre, va segnalata la tendenza a far sfociare tali contestazioni in ambito penale tributario, contestando l'emissione di fatture giuridicamente inesistenti ai sensi dell'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, tramite la ricostruzione della fattispecie alla stregua di operazioni soggettivamente inesistenti, ovvero, in termini di operazioni oggettivamente inesistenti.



Nella prospettiva tributaria, tali differenti ricostruzioni danno luogo a conseguenze diverse fra loro.

Difatti, come noto, la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, presupponendo l'effettiva realizzazione del negozio, dà luogo, in capo al committente, alla sola indetraibilità dell'Iva relativa ai corrispettivi (effettivamente pagati), sebbene in relazione a operazioni (ritenute) poste in essere da altro soggetto, diverso da quello che ha emesso la fattura (Cassazione n. 2446/2013, n. 13800/2014 e n. 11020/2022). Diversamente, la contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, ancorché limitatamente alla sola dimensione giuridica, nella misura in cui nega l'effettiva realizzazione dell'operazione, dà luogo, in capo all'appaltante, non solo all'indetraibilità dell'Iva relativamente ai corrispettivi ma, anche, all'indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap), dei relativi componenti reddituali, stante il ritenuto difetto del requisito della certezza quanto all'esistenza della spesa (Cassazione n. 45114/2022).

Più in particolare, secondo quest'ultima ricostruzione, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, in quanto *“mascherato”* da contratto di appalto di servizi, non potrebbe che essere ritenuto giuridicamente inesistente, potendo il lavoratore impiegato sulla base del contratto vietato agire in giudizio per vedersi riconosciuto il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo (il committente), con la conseguenza che – sotto il profilo tributario – verrebbero così a mancare i requisiti di *“certezza”*, *“determinatezza”*, ovvero *“determinabilità”* dei costi e da ciò, in definitiva, deriverebbe l'irrilevanza degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap).

In altri termini, la descritta riqualificazione del rapporto negoziale, in sede penale-tributaria attuata facendo leva sui criteri di valutazione del contratto di appalto propri della disciplina giuslavoristica, consentirebbe di ritenere oggettivamente inesistente – ancorché solamente dal punto di vista giuridico – la prestazione documentata a cui le parti abbiano in precedenza dato effettivo seguito.

I possibili rimedi alla riqualificazione dell'appalto di servizi operata dall'Amministrazione finanziaria

In relazione alla indeducibilità dei corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi, è possibile osservare che, sebbene il contratto di appalto di servizi possa essere dichiarato inesistente in una dimensione giuridica (*rectius*: giuslavoristica), ciò non significa che, in una dimensione storico-naturalistica, i costi relativi al contratto di somministrazione di manodopera debbano essere considerati relativi a operazioni in tutto o in parte (oggettivamente, ovvero soggettivamente) inesistenti; talché, per quanto in questa sede più interessa, ovvero sotto il profilo tributario, ciò non implica che i medesimi costi – ai fini delle imposte sui redditi – debbano essere considerati indeducibili perché non inerenti, indeterminati, ovvero indeterminabili. Difatti, quanto a quest'ultimo aspetto, tali costi potranno essere determinati



sulla base delle previsioni contrattuali applicabili, specialmente ove i corrispettivi siano stati effettivamente versati, sebbene in favore dell'appaltatore.

Peraltro, è da escludere che le parti del contratto di appalto di servizi – specialmente in una prospettiva tributaria – volessero porre in essere un contratto civilisticamente inesistente (o anche solo inefficace) che, quindi, come tale, avrebbe determinato l'indeducibilità dei relativi corrispettivi che, al contrario, tralasciando il caso in cui il contratto non abbia avuto effettiva esecuzione, si assume essere stati effettivamente corrisposti.

Sicché, la riqualificazione del contratto di appalto di servizi in contratto di somministrazione di manodopera, pregiudiziale per incardinare il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'effettivo utilizzatore della manodopera (ovvero l'appaltante che ha già sostenuto i corrispettivi delle prestazioni dedotte in tale contratto), non sembra impedire di giungere all'esatta determinazione degli oneri relativi alle prestazioni di lavoro svolte, con la conseguenza che tali oneri, sotto il profilo tributario, non possono che risultare inerenti (Cassazione n. 450/2018 e n. 1290/2020), nonché caratterizzati da quegli ulteriori requisiti di certezza e precisione necessari al riconoscimento della deducibilità in sede tributaria.

D'altro canto, poiché l'articolo 109, comma 4, D.P.R. 917/1986, ammette espressamente la deducibilità del c.d. *"costi neri"* (purché risultanti da elementi certi e precisi, nonché correlati a ricavi imponibili), allora risulterebbe irragionevole che i costi (inerenti, certi, determinati e afferenti a ricavi imponibili) fossero considerati indeducibili solo perché derivanti da operazioni ritenute giuridicamente inesistenti (nella prospettiva del diritto del lavoro).

Infatti, in giurisprudenza, è ormai acclarato che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993, nella formulazione introdotta dall'articolo 8, comma 1, D.L. 16/2012, convertito in L. 44/2012, sono deducibili i costi e le spese delle operazioni inesistenti, per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi e spese siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero siano relativi a beni o servizi che risultino direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo accertato dall'Autorità giudiziaria ordinaria (A.G.O.).

In altri termini, se anche i costi derivanti da reato risultano deducibili ai fini delle imposte sui redditi, *a fortiori*, i costi – effettivamente sostenuti – a fronte dei corrispettivi di cui al contratto di appalto di servizi (ancorché illegittimo sotto il profilo giuslavoristico), non dovrebbero essere considerati indeducibili una volta dimostrata l'inerenza, la competenza, la certezza e la determinatezza o la determinabilità dell'entità degli stessi.

Opinare diversamente significherebbe consentire una tassazione – ai fini delle imposte dirette – di un reddito lordo, dal quale si vorrebbe escludere il concorso alla relativa determinazione – di costi inerenti, certi e determinati/determinabili, derivanti dalle prestazioni di lavoro svolte dal personale dipendente in tale attività d'impresa impiegato, in contrasto con il principio di



capacità contributiva.

In relazione al tema relativo alla contestazione dell'indetraibilità dell'Iva sul presupposto della (ritenuta) soggettiva inesistenza dell'appaltatore, ovvero della oggettiva inesistenza giuridica del contratto di appalto di servizi, e ciò anche a prescindere dalla questione della proporzionalità della complessiva reazione dell'ordinamento nell'ipotesi in cui non sia configurabile un effettivo danno erariale, è possibile svolgere le seguenti brevi considerazioni in tema di onere della prova.

In primo luogo, nelle ipotesi in esame, ove non si discute dell'effettività delle operazioni e dell'inerenza delle stesse, ma, piuttosto, della provenienza (solo formale) della fattura da parte di soggetto passivo ai fini Iva del tutto reale (e non fittizio) che – solo in una dimensione giuridica – non avrebbe svolto la relativa prestazione, invece, posta in essere da altro soggetto, effettivo fornitore, non si può far a meno di osservare che il diniego della detrazione ha l'effetto di alterare il normale funzionamento del tributo, a sua volta fondato sul principio di neutralità dell'imposta.

In ogni caso, la richiesta del pagamento del tributo (supposto indetraibile), non può che fondarsi su di una prova che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire (in questi termini, anche di recente, Corte Giustizia UE, causa C-537/22 dell'11 gennaio 2024, Global Ink Trade Kft), superando così la prospettazione dal contribuente fornita sulla base della fattura emessa e, ciò, tanto più oggi, anche sulla base della previsione di cui al comma 5-bis, dell'articolo 7, D.Lgs. 546/1992. Pertanto, se da una parte è vero che la mera regolarità formale della fattura e delle scritture non è sufficiente per il contribuente a dimostrare l'esistenza delle operazioni, è altrettanto vero che la regolarità della fattura lascia presumere la verità di quanto in essa rappresentato e, dunque, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva che, peraltro, rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva. Sicché, in presenza di regolari fatture, l'Amministrazione finanziaria deve provare il difetto delle condizioni oggettive e soggettive per la detrazione, ovvero l'inesistenza soggettiva (ovvero oggettiva) dell'operazione e la malafede del contribuente che sapeva, o avrebbe dovuto sapere, di aver preso parte a un'operazione fraudolenta. Al riguardo, se pure la prova della fittizietà del prestatore del servizio (appaltatore) può anche essere data attraverso il ricorso a presunzioni semplici, valorizzando, ad esempio, l'inesistenza di una struttura operativa adeguata, occorre altresì che sia data la prova dell'elemento soggettivo, ovvero della consapevolezza, in capo al committente il servizio (appaltante), della fittizietà del fornitore.

A tal fine, non pare sufficiente affermare che il committente, quanto meno, avrebbe dovuto sapere che l'operazione posta in essere poteva costituire una frode, specie allorquando il prestatore abbia comunque provveduto al versamento dell'Iva.

Difatti, criteri di ragionevolezza e proporzionalità rispetto alle circostanze del caso concreto privano di rilevanza elementi (talvolta valorizzati in giurisprudenza) quali, ad esempio:



1. l'insussistenza di una concreta organizzazione;
2. l'assenza di una adeguata dotazione di personale;
3. l'irregolarità della contabilità e dei pagamenti anche quanto alle loro inusuali modalità;
4. la presenza di benefici dalla rivendita dei servizi;
5. la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali.

D'altra parte, come pure osservato in giurisprudenza, se si ritenessero sufficienti anche pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti, perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli operatori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale (così Cassazione n. 27745/2021).

Sicché il criterio di giudizio fondato sul presupposto “*non poteva non sapere*” appare inservibile allo scopo prima richiamato. Difatti, anche un operatore particolarmente accorto non avrebbe potuto avvedersi (beninteso solamente in una dimensione giuridica) della soggettiva inesistenza dell'appaltatore che, nei casi che in questa sede rilevano, non avrebbe potuto svolgere alcuna attività senza la necessaria dotazione di mezzi e, soprattutto, di personale.

Sotto quest'ultimo profilo, va osservato che la Corte di Giustizia UE afferma che il grado di consapevolezza e di diligenza del soggetto deve essere apprezzato assumendo come criterio guida quello della ragionevolezza, attraverso una valutazione delle circostanze oggettive presenti nella fattispecie concreta e che, in ogni caso, non si può esigere che il soggetto coinvolto ponga in essere controlli di natura fiscale e non fiscale sulla controparte dell'operazione.

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



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La detrazione per i figli a carico in relazione al 2024

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi persone fisiche

[Scopri di più](#)

In riferimento al **periodo d'imposta 2024**, sono **considerati a carico i figli**, compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi, affidati o affilati, **indipendentemente dal fatto che siano o meno dediti agli studi o al tirocinio gratuito**.

In particolare, la detrazione spetta a condizione che i figli, **di età pari o superiore a 21 anni**, possiedano un **reddito complessivo 2024**, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, **non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili**.

Tale limite di reddito, per i **figli di età non superiore a 24 anni**, ma pur sempre pari o superiore a 21 anni, è **elevato a 4.000 euro**.

Ne discende che, in seguito all'**introduzione dell'assegno unico e universale**, i limiti sono così applicati:

- **dall'età di 21 anni, ma non superiore a 24 anni, il limite di reddito da verificare è pari a 4.000 euro;**
- **dai 24 anni, il limite di reddito da verificare è pari a 2.840,51 euro.**

La **detrazione spettante** è pari a **950 euro per ciascun figlio**; tale detrazione, poi, varia a seconda del reddito del contribuente.

Ai sensi dell'[articolo 12, comma 1, lettera c\), Tuir](#), la detrazione “è **ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati** ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al **genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato**”.

Vale a dire che, per i figli considerati a carico, la detrazione **non può essere ripartita liberamente tra i genitori**; infatti, se i genitori **non** sono **legalmente ed effettivamente separati**:

- in generale, deve essere ripartita nella misura del **50% nei confronti di ciascun**



genitore;

- **in alternativa**, i genitori possono decidere, di comune accordo, di **attribuire l'intera detrazione al genitore con reddito complessivamente più elevato** per evitare che la detrazione non possa essere fruita in tutto o in parte dal genitore con il reddito inferiore.

Nell'ipotesi, invece, di **separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio**, la detrazione spetta al **genitore affidatario dei figli**.

Inoltre, nell'ipotesi di **affidamento congiunto**, la detrazione spetta nella misura del **50% in capo a ciascun genitore**.

Anche in questa ipotesi, così come in quella relativa ai genitori non legalmente ed effettivamente separati, i genitori possono decidere, di comune accordo, di **attribuire l'intera detrazione al genitore con reddito complessivamente più elevato**.

Nel caso di **coniuge fiscalmente a carico** dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo.

Si evidenzia che, in riferimento al **presente periodo di imposta (2025)**, non sarà più prevista la detrazione riferita ai **figli con età non inferiore a 30 anni**, in assenza di disabilità accertata ai sensi dell'[articolo 3, L. 104/1992](#).

Infatti, l'[articolo unico, comma 11, lettera a\), Legge di bilancio 2025](#) (L. 207/2024), ha modificato l'[articolo 12, comma 1, lettera c\), Tuir](#), indicando espressamente che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, la detrazione spetta *“per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni, nonché per ciascun figlio di età superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 4”*.



IVA

Determinazione valore dei servizi resi dalla holding alle controllate in regime di pro-rata

di Marco Peirolo

OneDay Master

Regimi iva speciali: modalità particolari di applicazione dell'imposta

Scopri di più

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, la *holding* è un **soggetto passivo Iva**, ai sensi dell'**articolo 9, Direttiva 2006/112/CE**, se gestisce le controllate a titolo **oneroso**, nel senso che il coinvolgimento nella **gestione delle controllate dà luogo**, in capo alla *holding*, a un'attività economica, rilevante ai fini Iva, **se è svolto a titolo oneroso**.

Nel caso oggetto della causa C-808/23, rispetto al quale l'avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE ha fornito le proprie conclusioni il 6 marzo 2025, la *holding* di un gruppo immobiliare ha gestito attivamente le controllate, **fornendo vari servizi in cambio di un corrispettivo**.

Nell'anno 2016, la *holding* ha **sostenuto spese considerevoli**, tra cui investimenti a lungo termine, che hanno **superato i ricavi** derivanti dall'attività di gestione delle controllate.

La *holding* ha detratto integralmente l'Iva assolta a monte, mentre le controllate hanno esercitato la **detrazione in misura ridotta**, in base al *pro rata*.

Nella misura in cui il prezzo di acquisto e il prezzo di rivendita di servizi sono identici, la transazione è neutrale ai fini dell'Iva all'interno del gruppo. Se, invece, il prezzo di rivendita addebitato alle controllate è **inferiore al prezzo di acquisto pagato dalla holding**, il gruppo beneficia di un **vantaggio Iva**.

Le Autorità fiscali hanno preteso dalla *holding* il **versamento della maggiore imposta**, calcolata assumendo, come **base imponibile** delle prestazioni rese alle controllate, l'**articolo 80, § 1, lettera a), Direttiva 2006/112/CE**, secondo cui, allo scopo di **prevenire l'elusione o l'evasione fiscale**, gli Stati membri possono prevedere che, per le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo**, la base imponibile è **pari al valore normale**, se il corrispettivo è **inferiore al valore normale** e il cessionario/committente **non ha interamente diritto alla detrazione**.

La fattispecie descritta rientra senza dubbio nell'ambito applicativo della norma in esame, ma le Autorità fiscali hanno ritenuto che il valore normale, come definito dall'**articolo 72, Direttiva**



2006/112/CE, deve essere determinato in funzione del **prezzo di costo della holding** e che, siccome quest'ultima ha **integralmente detratto l'Iva sui costi sostenuti**, la base imponibile delle prestazioni rese alle controllate sia pari all'**importo totale degli acquisti della holding**.

La questione **sollevata dal giudice del rinvio** è, quindi, relativa alla **possibilità di ritenere che tutte le spese sostenute dalla holding siano incluse nel calcolo del valore normale**, nel presupposto, in particolare, che i servizi di gestione resi alle controllate configurino un **servizio unico** il cui valore normale non può essere determinato in base all'**articolo 72, Direttiva 2006/112/CE**.

Ad avviso dell'avvocato UE, la *holding*, nel caso di specie, non ha fornito un singolo (unico) servizio, ma **più servizi di natura diversa**, che devono essere **valutati separatamente** anche se le controllate hanno pagato un unico corrispettivo.

Riguardo alla **determinazione del valore normale**, per tale s'intende, secondo il comma 1, dell'**articolo 72, Direttiva 2006/112/CE**, l'intero importo che il cessionario/committente, **al medesimo stadio di commercializzazione** di quello in cui avviene la cessione o la prestazione, dovrebbe pagare, **in condizioni di libera concorrenza**, ad un cedente/prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento della cessione o prestazione.

Ne discende che il fattore determinante per l'applicazione di questo criterio è dato dalla **possibilità di accettare una cessione o prestazione comparabile** a quella presa in considerazione.

Infatti, è solo **in caso contrario** che il valore normale deve essere determinato in base **al secondo comma** del citato **articolo 72, Direttiva 2006/112/CE**, ossia assumendo, nella specifica ipotesi delle prestazioni di servizi, un importo non inferiore alle **spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione del servizio**.

Alla luce delle considerazioni che precedono, secondo l'avvocato UE, **spetta al giudice del rinvio stabilire se i prezzi di confronto per i servizi resi dalla holding possano essere accertati sul libero mercato** e, in caso affermativo, il **loro rispettivo importo**.

In ogni caso, dato che i servizi forniti dalla *holding* devono essere **valutati separatamente**, sembra probabile che i **prezzi di confronto** possano essere accertati.

Nella misura in cui la *holding* ha acquistato i **servizi forniti alle controllate da terze parti indipendenti**, non vi è alcuna prova apparente che induca a ritener che il corrispettivo pagato dalla *holding* non debba essere **considerato un prezzo di confronto**. Si presume, infatti, che il prezzo pagato tra terze parti che trattano a condizioni di libera concorrenza **corrisponda al valore di mercato**.

In subordine, nel caso in cui la Corte di Giustizia UE ritenesse che i servizi resi dalla *holding*



costituiscano un **insieme indivisibile di servizi per i quali non esiste un prezzo di confronto**, si pone la questione se il valore normale sia pari all'importo totale degli acquisti effettuati dalla *holding*.

In base all'analisi compiuta dall'avvocato UE, per **determinare il valore normale** devono essere prese in considerazione solo le **spese soggette a Iva**, da imputate ai rispettivi servizi resi alle controllate. Di conseguenza, i **costi per i beni strumentali** possono, al massimo, essere assunti per la **quota-parte** imputabile all'anno in cui sono sostenuti.

BILANCIO

Anche la villetta concessa in comodato è un fabbricato rurale strumentale se adibita ad agriturismo

di Luigi Scappini



webinar gratuito
ESPERTO AI Risponde - Focus Accertamento 2025
16 luglio alle 11.00 - iscriviti subito >>

Una recente ordinanza della **Corte di Cassazione**, la [**n. 5458/2025**](#), è tornata ad analizzare i **requisiti** richiesti per la classificazione degli **immobili** quali **rurali**, siano essi abitativi o **strumentali** all'esercizio dell'attività agricola.

Nel caso di specie, oggetto del contendere era il **diniego** della **ruralità** quale fabbricato strumentale a un **immobile** classato in categoria catastale **A/8** concesso in **comodato** a una **società semplice** svolgente, tra l'altro, l'**attività agritouristica** e avente quale **socio** il **proprietario** dell'immobile.

Norma di riferimento, ai fini del riconoscimento della ruralità agli immobili, è l'[**articolo 9, D.L. 557/1993**](#).

Nel 1996, e in particolare con l'[**articolo 3, comma 156, L. 662/1996**](#), il Legislatore ha dato **delega** all'allora Governo di procedere, in riferimento ai **fabbricati rurali non abitativi**, alla **regolamentazione**, di modo da “provvedere all'**istituzione** di una **categoria** di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali”.

L'**obiettivo** era quello di tenere **distinte** le costruzioni **rurali** destinate ad **abitazione** da quelle **strumentali** all'esercizio dell'attività agricola.

A tal fine, con l'[**articolo 1, comma 5, D.P.R. 139/1998**](#) è stato previsto che “Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agritouristiche, vengono censite nella categoria speciale «D/10 – fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite”.

Il successivo [**articolo 2, D.P.R. 139/1998**](#), ha provveduto a **modificare** l'[**articolo 9, D.L. 557/1993**](#), prevedendo la netta distinzione tra le **2 tipologie di fabbricati**, individuandone i rispettivi requisiti richiesti nei **commi 3 e 3-bis**, e stabilendo, da un lato, l'attribuzione della



categoria **D/10** per i **soli strumentali** e, dall'altro confermando solo per gli abitativi la necessità del rispetto della riconducibilità a un soggetto avente un determinato tipo di reddito, nonché **l'asservimento dell'immobile a un fondo**.

Ne deriva, quale **corollario**, che ai fini dell'appartenenza di una costruzione **strumentale** alla categoria **catastale D/10**, rileva la **sola destinazione** a una delle **finalità** individuate dall'[**articolo 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993**](#), con l'ulteriore precisazione che l'elencazione ivi prevista ha natura meramente esemplificativa e non esaustiva.

La Cassazione, nell'[**ordinanza n. 5458/2025**](#) in commento, precisa che *“Per identità di ratio, tale principio è estensibile anche alla fattispecie in cui il fabbricato destinato ad attività agritouristica sia classificato in categoria A/8”*. Del resto, prosegue la Cassazione nel suo ragionamento, tale esegesi è **coerente** con la previsione del comma 3, **lettera e)** per cui non può mai essere riconosciuta la ruralità abitativa agli immobili che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal D.M. 2 agosto 1969.

Ne deriva, quindi, che anche un **fabbricato classificato in categoria A/1 o A/8** può essere considerato quale rurale, **se** destinato a essere **strumentale** a una delle attività di cui all'[**articolo 2135, cod. civ.**](#).

Del resto, a tali conclusioni era già giunta la Cassazione con la [**sentenza n. 22674/2024**](#) con cui aveva espresso il principio per cui *“ai fini della classificazione catastale delle unità immobiliari, le costruzioni destinate alla ricezione ed ospitalità, nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da un'azienda agricola, rivestono il carattere di strumentalità all'attività agricola che giustifica il riconoscimento della ruralità, ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1994, n. 133, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui alla lett. e) dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione, anche con riguardo alla classificazione catastale nelle categorie A/1 e A/8, che è ostativa al riconoscimento della ruralità soltanto in caso di destinazione ad uso abitativo”*.

E tale **principio** si rende **applicabile anche** nell'ipotesi, come nel caso di specie, in cui **non** vi sia **identità** tra **proprietario** del fabbricato e **utilizzatore** dello stesso, fermo restando, ovviamente, che **quest'ultimo** sia un **imprenditore agricolo** e che eserciti l'attività agritouristica nel rispetto dei parametri generali individuati dalla L. 96/2006, nonché di quelli specifici della **Legge regionale di riferimento**.



BILANCIO

Credito R&S, utile la certificazione

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

Certificazione delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design

Scopri di più

Con il Decreto Semplificazioni del 2022 il Legislatore ha previsto la nascita di un **sistema di certificazione delle spese per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0** e altre attività innovative, al fine di favorire il **calcolo e l'utilizzo dei relativi crediti d'imposta**.

Con il **D.P.C.M. 15 settembre 2023**, recante le disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione, il Governo ha ufficializzato l'istituzione dell'albo dei certificatori, a cui è stata data attuazione con il recente **Decreto direttoriale del 21 febbraio 2024**.

Perché tanto interesse nella certificazione?

Non siamo nuovi al concetto di certificazione, già in tema di Industria 4.0 era previsto che l'azienda potesse **autocertificare gli investimenti sostenuti fino a 300.000 euro** e rivolgersi ad un **soggetto terzo oltre tale cifra**; in tema di R&S e Innovazione non esiste alcuna possibilità di **autocertificare** il credito spettante e la certificazione di esso deve essere eseguita da un soggetto terzo individuabile tra gli iscritti nell'albo ufficiale dei certificatori.

Secondo l'[**articolo 23, D.L. 73/2022**](#), la certificazione “*esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata*”.

Questo vuol dire che **la certificazione ha effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** che non può contestarla, fatto salvo il caso in cui sussista **una palese falsità ideologica**, ovvero nel caso in cui la certificazione sia stata **rilasciata con frode**, attestando la sussistenza dei requisiti di accesso al credito d'imposta senza che essi siano realmente esistenti.



La tutela della certificazione non è applicabile nel caso in cui siano **state constatate con processo verbale o con atto impositivo** eventuali **violazioni** relative ai crediti d'imposta.

Come funziona la certificazione?

Va ricordato che la **certificazione deve essere richiesta dalle aziende che hanno svolto attività di R&S, Innovazione Tecnologica e Design** e che intendono **usufruire o hanno usufruito dei relativi crediti d'imposta nel periodo 2015-2019**, ovvero dal 2020 ad oggi, in base alle **normative vigenti**.

Con decreto Mimit dello scorso 4 luglio 2024 sono state dettate le **linee guida**, con l'obiettivo di fornire **indicazioni di carattere generale** in merito ai criteri che devono essere seguiti dai valutatori per la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, *design* e ideazione estetica ammissibili al beneficio di cui all'[**articolo 1, commi 198 – 208, L. 160/2019**](#), per i periodi di imposta dal 2020 in poi, o nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'[**articolo 3, D.L. 145/2013**](#), convertito in L. 9/2014, per i **periodi d'imposta dal 2015 al 2019**.

La certificazione deve contenere le informazioni e gli elementi indicati dall'[**articolo 3, D.P.C.M. 15 settembre 2023**](#).

Per agevolare l'**attività dei certificatori e i successivi controlli**, il Mimit ha anche predisposto i **modelli di certificazione**, pubblicati con D.M. 5 giugno 2024 e consultabili dai **certificatori tramite la piattaforma informatica**. Copia della certificazione deve essere, poi, inviata dal certificatore al Ministero, sempre tramite il portale dedicato, **entro 15 giorni dalla data in cui è rilasciata all'impresa**.

Più dettagliatamente, la certificazione deve **contenere**:

- 1) le **informazioni** concernenti le capacità organizzative e le competenze tecniche dell'impresa richiedente la certificazione o dei **soggetti esterni a cui la ricerca è stata commissionata**, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata;
- 2) la **descrizione dei progetti** o dei **sottoprogetti** realizzati o in corso di realizzazione e delle diverse fasi inerenti agli stessi ovvero, nel caso degli investimenti non ancora effettuati, la descrizione dei progetti o sottoprogetti da iniziare;
- 3) le **motivazioni tecniche** sulla base delle quali viene attestata la sussistenza dei requisiti per l'ammissibilità al credito d'imposta o il riconoscimento della maggiorazione di aliquota;
- 4) la **dichiarazione**, sotto la propria responsabilità, da parte del soggetto certificatore di non versare in situazioni di conflitto di interesse;



5) tutte le **ulteriori informazioni** e gli altri elementi descrittivi ritenuti utili dal soggetto certificatore per la completa rappresentazione della fattispecie agevolativa.

Il Mimit potrà procedere **all'esame delle certificazioni**, verificandone la correttezza formale e la rispondenza sostanziale alle disposizioni agevolative e alle Linee guida. A tal fine, il Ministero potrà richiedere ai soggetti certificatori **l'invio di copia della documentazione tecnica, contrattuale e contabile rilevante ai fini della valutazione delle attività R&S**. Questa richiesta dovrà essere effettuata **entro e non oltre 90 giorni** dalla data di ricezione della certificazione, dandone notizia all'impresa, i certificatori dovranno inviare la documentazione richiesta entro i 15 giorni successivi, mentre al Mimit spetteranno **ulteriori 60 giorni per terminare l'attività di controllo**.

Si ricorda, infine, che è **disponibile** dal **15 maggio 2024** l'elenco dei certificatori abilitati al rilascio delle certificazioni è tenuto dal Mimit recuperabile al sito <https://certificatoricreditors.mimit.gov.it/>.

Possono rientrare nell'albo dei certificatori:

a) le **persone fisiche** con titolo di laurea idoneo rispetto all'oggetto della certificazione:

1) che **non abbiano di subito condanne con sentenza definitiva** o decreto penale di condanna;
2) che **abbiano svolto, nei tre anni precedenti la data di presentazione della domanda d'iscrizione**, comprovate e idonee attività relative alla presentazione, valutazione o rendicontazione di almeno 15 progetti **collegati all'erogazione di contributi e altre sovvenzioni relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione**;

b) le **società di consulenza** che svolgono professionalmente servizi di consulenza aventi ad oggetto **progetti di ricerca, sviluppo e innovazione che oltre ai requisiti per le persone fisiche**:

1) **abbiano sede legale o unità locale attiva sul territorio nazionale** e siano iscritte al Registro Imprese;

2) **non siano sottoposte a procedura concorsuale** e non si trovino in stato di liquidazione volontaria, liquidazione giudiziale, di amministrazione controllata, di concordato preventivo o in qualsiasi altra situazione equivalente;

3) **non sono destinatarie di sanzioni interdittive**.



SCENARIO PROFESSIONI

Best in Class 2025: innovazione, crescita e sostenibilità negli Studi Professionali

di Milena Montanari

13 MAGGIO DIGITAL | EVENTO ACCREDITATO #scenarioprofessioni2025 DIGITAL | CERNOBBIO 14 MAGGIO

Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani

The European House Ambrosetti TeamSystem Euroconference

L'iniziativa “100 Best in Class” è promossa da Euroconference e TeamSystem, con il supporto di Forbes Italia, con l'obiettivo di individuare e riconoscere le **100 eccellenze italiane tra Commercialisti e Consulenti del Lavoro**. Questa iniziativa mira a valorizzare i professionisti che si distinguono per competenza, crescita, innovazione digitale e sostenibilità, sottolineando la centralità del loro ruolo nel supportare il tessuto imprenditoriale italiano. ?

La partecipazione all'iniziativa offre ai professionisti l'opportunità di mettersi in gioco e vedere riconosciuti gli sforzi compiuti per rendere più competitive ed efficienti le imprese italiane. La selezione dei “100 Best in Class” avviene attraverso una **giuria di esperti** che valuta le candidature in base a **criteri come crescita e competenza, innovazione digitale e AI, sostenibilità e valorizzazione dei giovani professionisti**. ?

Scopriamo chi sono i professionisti candidati all'edizione 2025 di Best in Class e come rappresentano il panorama della consulenza professionale in Italia.

Profilo dei candidati e rappresentatività rispetto alla popolazione di professionisti in Italia

L'analisi del profilo dei partecipanti al concorso mostra una **prevalenza di commercialisti, che rappresentano circa l'81% del totale**, considerando anche coloro che possiedono una doppia qualifica. **I consulenti del lavoro costituiscono il 18%, mentre i revisori esclusivi sono appena l'1%.**

Per valutare la rappresentatività dei candidati rispetto alla realtà professionale italiana, possiamo confrontare questi dati con la distribuzione effettiva delle due principali categorie. In Italia, si contano circa 126.000 commercialisti e 26.000 consulenti del lavoro, il che significa che i primi costituiscono circa l'83% del totale, mentre i secondi rappresentano il 17%.



Osservando questi numeri, si nota che la partecipazione al Best in Class rispecchia in maniera piuttosto fedele la composizione delle due categorie professionali.

Struttura e crescita degli Studi

Analizzando la composizione degli Studi professionali che hanno partecipato al contest, emerge che la dimensione media, escludendo i valori più estremi, si attesta intorno ai **4,74 professionisti per Studio**. Questo dato fornisce un'idea della struttura tipica di questi Studi, che tendono a essere organizzazioni di dimensioni contenute.

Per quanto riguarda il **numero di dipendenti impiegati**, la distribuzione evidenzia una **predominanza di Studi di piccole e medie dimensioni**. Quasi il 40% degli Studi ha fino a tre dipendenti, mentre un ulteriore 22% conta tra quattro e sei collaboratori. Studi leggermente più grandi, con un numero di dipendenti compreso tra sette e dieci, rappresentano il 16% del campione, mentre quelli con oltre dieci dipendenti raggiungono un altro 22%.

La **crescita del personale** rispetto all'anno precedente è un indicatore importante della dinamicità del settore. Più della metà degli Studi ha registrato un incremento contenuto, compreso tra 0% e 10%, mentre un 19% ha visto crescere il proprio organico tra l'11% e il 15%. Il restante 26% degli Studi ha registrato un incremento superiore al 15%, segnalando una forte espansione.

Un altro aspetto chiave è la **crescita del fatturato**, che mostra una **tendenza positiva per la maggior parte degli Studi**. Quasi la metà (49%) ha registrato un aumento superiore al 15%, mentre un 23% ha avuto una crescita compresa tra l'11% e il 15%. Un altro 25% degli Studi ha riportato un incremento più contenuto, fino al 10%, mentre solo il 2% non ha registrato alcun aumento di fatturato. Questo quadro conferma che **il settore sta attraversando una fase espansiva**, con una larga maggioranza degli Studi che riporta risultati economici positivi.

Innovazione digitale e adozione dell'AI

L'innovazione tecnologica rappresenta un fattore sempre più determinante per gli Studi professionali. I dati raccolti mostrano che **negli ultimi due anni gli investimenti in tecnologia sono aumentati del 20% per oltre il 60% degli Studi**, mentre un altro 29% ha incrementato la spesa del 10%. Solo una piccola quota del campione, pari al 7%, ha mantenuto invariati gli investimenti.

Un aspetto particolarmente interessante è il **livello di adozione dell'Intelligenza Artificiale (AI)** all'interno degli Studi. Il 74% dei partecipanti ha già implementato strumenti basati su AI, segno di una forte propensione all'innovazione. Un altro 14% sta attualmente raccogliendo



informazioni per comprendere meglio il potenziale di questa tecnologia, mentre il 6% prevede di adottarla nei prossimi 6-12 mesi. Tuttavia, un'altra porzione pari al 6% considera ancora prematuro un utilizzo dell'AI nel proprio Studio.

L'impatto dell'AI sull'efficienza lavorativa è un elemento chiave per misurarne l'effettiva utilità. Tra coloro che l'hanno adottata, **il 38% ha registrato un miglioramento dell'efficienza pari al 20%**, mentre un ulteriore 33% ha riportato un incremento più contenuto, del 10%. Solo l'11% degli Studi non ha riscontrato cambiamenti significativi in termini di produttività, mentre il 17% non ha dati concreti per valutare l'impatto dell'AI.

Nel complesso, questi dati evidenziano come gli Studi professionali stiano investendo in modo significativo nella trasformazione digitale, con l'AI che si sta affermando come un elemento sempre più presente e rilevante per il miglioramento dell'efficienza e della competitività.

Conclusioni

L'analisi dei dati raccolti dalla iniziativa "Best in Class" evidenzia un quadro dinamico e in continua evoluzione per gli Studi professionali di Commercialisti e Consulenti del lavoro in Italia.

In sintesi, l'iniziativa "Best in Class" si inserisce in un contesto professionale che sta affrontando importanti sfide e opportunità. **La digitalizzazione, l'innovazione e la crescita** sono i principali driver di sviluppo per il settore, e gli Studi che sapranno cogliere questi cambiamenti potranno consolidare il proprio ruolo di riferimento nel mercato. Il riconoscimento delle eccellenze attraverso questa iniziativa non solo premia le migliori pratiche, ma offre anche una direzione chiara per il futuro della professione.