



NEWS Euroconference

Edizione di martedì 28 Gennaio 2025

CASI OPERATIVI

Corretto trattamento contabile e fiscale dell'acquisto di un fabbricato da ristrutturare
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Migliorie su beni di terzi: rilevazione e deducibilità
di Alessandro Bonuzzi

BILANCIO

Da ponderare il veicolo giuridico con cui esercitare l'agricoltura
di Luigi Scappini

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Redditi transnazionali degli sportivi tra normativa interna e convenzionale
di Alessandra Magliaro, Sandro Censi

BILANCIO

Norme di comportamento del collegio sindacale in tema di sostenibilità
di Greta Popolizio



CASI OPERATIVI

Corretto trattamento contabile e fiscale dell'acquisto di un fabbricato da ristrutturare

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito

CASI d'USO AI della piattaforma EUROCONFERENCEinPRATICA

3 febbraio alle 11.00 - iscriviti subito >>

Una società commerciale (non immobiliare) intende acquistare un fabbricato strumentale funzionante (non rudere).

Il fabbricato non verrà mai utilizzato e, per esigenze proprie dell'impresa, sarà successivamente demolito.

L'impresa, infatti, intende costruire un fabbricato avente caratteristiche molto diverse da quello esistente e destinarlo all'esercizio della propria attività.

Il Comune, per concedere i permessi a costruire, richiede la sottoscrizione di una convenzione con la quale la società si impegna ad effettuare un adeguamento della viabilità stradale (ad esempio allargamento strada, realizzazione di rotonda ecc.) assumendosi integralmente i relativi costi.

Si chiede di chiarire i seguenti aspetti fiscali e contabili:

1. determinazione valore dell'area e del fabbricato: all'atto dell'acquisto del fabbricato il valore dell'area e del fabbricato deve essere separato applicando le percentuali di scorporo (20% o 30%)?
2. costo del fabbricato demolito: il costo del fabbricato demolito può essere dedotto con il principio dell'ammortamento e quale valore incrementale della nuova costruzione oppure deve essere considerato minusvalenza imputabile interamente all'esercizio in cui avviene la demolizione?
3. le spese di bonifica dell'area sono da imputare al terreno o al fabbricato di nuova costruzione?
4. le spese per la modifica della viabilità stradale possono essere ammortizzate come oneri pluriennali in quanto soggetti ad usura pur non essendo di proprietà della società e con che aliquote fiscali?



[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.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Migliorie su beni di terzi: rilevazione e deducibilità

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

[Scopri di più](#)

I costi sostenuti per **migliorie e spese incrementative** su beni presi in **locazione dall'impresa** (anche in *leasing*) sono **capitalizzabili** e iscrivibili tra le “**altre** **immobilizzazioni immateriali** (voce B.I.7 di Stato patrimoniale), se le migliorie e le spese incrementative **non** sono **separabili** dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità).

In tal caso, l'**ammortamento** dei costi per migliorie dei **beni di terzi** si effettua nel **periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della** locazione, tenuto conto dell'eventuale **periodo di rinnovo**, se dipendente dal conduttore.

Diversamente, ossia se le migliorie sono **separabili** dai beni detenuti in locazione, le spese sono iscrivibili tra le “**Immobilizzazioni materiali**” nella specifica **voce di appartenenza** (voci da B.II.1 a B.II.5 di Stato patrimoniale) e, di conseguenza, **sono ammortizzabili** sulla base della residua **possibilità di utilizzazione**.

Sotto il **profilo fiscale**, le spese per migliorie su beni presi in locazione e capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali **sono deducibili** secondo le disposizioni dell'[articolo 108, comma 1, Tuir](#), e dunque, “*nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta*”. Ne deriva che i criteri civilistici trovano pieno **riconoscimento** anche **sotto il profilo fiscale**.

Pertanto, nel caso in cui un'impresa si faccia carico di **spese incrementative capitalizzabili** tra le immobilizzazioni immateriali su un immobile preso in locazione sulla base di un contratto di **durata di 6+6 anni**, in un'ottica **cautelativa** dal lato fiscale, le stesse **andrebbero ammortizzate** e, quindi, dedotte, **in 12 anni**, se il sostenimento si verifica nel primo anno di locazione, sempreché il **rinnovo sia nella sostanza dipendente dalla volontà dell'impresa conduttrice**.

Giova tuttavia ricordare che, in passato, la Corte di cassazione (sentenza n. 19920/2022 e sentenza n. 3387/2020) ha ritenuto corretta la **distribuzione delle spese per migliorie su beni di terzi** su un periodo pari al contratto di locazione secondo la sua **durata ordinaria**, rimanendo **irrilevante il suo eventuale prolungamento/rinnovo**, anche se possibile o probabile. Ciò in ragione del fatto che le spese in questione devono essere ripartite al massimo, secondo un



principio prudenziale, per la **durata della locazione** senza residui di sorta oltre la **durata della stessa**.

Se, invece, il sostenimento delle spese si verifica nel quarto anno del **secondo sessennio** (come pure in un sessennio successivo), **l'ammortamento civilistico e fiscale** deve **avvenire in 3 anni** (ossia lungo il periodo di durata residua della locazione: quarto, quinto e sesto anno).

Laddove le spese per migliorie su beni di terzi siano **capitalizzabili tra le immobilizzazioni materiali**, assume rilevanza il **piano di ammortamento civilistico** nei “limiti” però delle aliquote di cui al **D.M. 31.12.1988**. Pertanto, le spese sono **deducibili sulla base dell'aliquota** corrispondente al bene oggetto di **manutenzione straordinaria**.

Va, infine, ricordato che il presupposto per il **sostenimento di migliorie su beni di terzi** è la **detenzione** dei beni stessi; infatti, **in assenza di un titolo giuridico** di possesso/godimento del bene la spesa non è **giustificabile**. In caso verifica, l'Amministrazione finanziaria avrebbe vita facile nel contestare **l'avvenuta deduzione del costo per mancanza del presupposto dell'inerenza**.

Sembrano andare in questo senso le sentenze della Corte di cassazione n. 22106/2024 e n. 22139/2024 pubblicate nel **mese di agosto 2024**.

Pertanto, soprattutto nelle realtà **imprenditoriali di piccole dimensioni**, in cui ad esempio l'immobile destinato all'attività della società è di proprietà privata di uno dei soci persona fisica, prima di procedere con le migliorie, è doveroso assicurarsi che la detenzione del bene da parte dell'impresa sia regolata da un **contratto di locazione** regolarmente registrato.



BILANCIO

Da ponderare il veicolo giuridico con cui esercitare l'agricoltura

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Impresa agricola: disciplina civilistica e fiscale

Scopri di più

La **disciplina fiscale** prevista per il **settore primario** è stato oggetto, a mezzo del **D.Lgs. 192/2024**, di una **revisione** che ha portato di fatto a un **maggior allineamento** del dato **civilistico** rispetto a quello **fiscale**.

A questo si è aggiunto, in sede di recepimento della delega fiscale, anche la **novità** dell'allargamento alle **società agricole** che hanno **optato per la determinazione del reddito su base catastale**, della possibilità di azionare le regole di **determinazione forfettaria** previste, per determinate attività, dall'[**articolo 56-bis, Tuir**](#).

Come noto, il **settore agricolo** gode di **specifici regimi** sia per quanto riguarda **l'imposizione diretta** che **quella indiretta**; tuttavia, mentre nel secondo caso vi è in larga misura un **trattamento unificato** che prescinde dalla forma giuridica utilizzata, nella prima fattispecie così non è.

L'attività agricola qualificata come tale ai sensi dell'[**articolo 2135, cod. civ.**](#), infatti, può essere esercitata sia in **forma individuale che collettiva**.

Nella prima fattispecie si sarà in presenza di una **ditta individuale** esercitata da parte di un imprenditore agricolo che può ulteriormente qualificarsi, al rispetto dei requisiti richiesti, in **coltivatore diretto o lap**.

Nel primo caso, il soggetto dovrà esercitare **una delle attività agricole** previste all'[**articolo 2135, cod. civ.**](#), direttamente e abitualmente, utilizzando il **lavoro proprio o della propria famiglia**, e la cui forza lavorativa non sia **inferiore a un terzo di quella complessiva** richiesta dalla **normale conduzione del fondo**.

Lo lap, invece, per effetto di quanto previsto dall'[**articolo 1, D.Lgs. 99/2004**](#), deve rispettare i **seguenti requisiti**:

1. essere in possesso di **conoscenze e competenze professionali**, ai sensi dell'articolo 5, Regolamento (CE) n. 1257/1999;



2. dedica alle attività agricole di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), direttamente o in qualità di socio di società, almeno il **50% del proprio tempo di lavoro complessivo** e
3. ricavare dalle stesse attività almeno il **50% de reddito globale da lavoro**.

Nel caso di scelta per una **forma collettiva**, l'opzione deve essere attentamente **ponderata** in quanto, come anticipato, da un punto di vista di imposizione diretta vi sono **conseguenze** differenti; infatti, le sole società semplici, nel momento in cui esercitano un'attività agricola nei limiti previsti dall'[articolo 32, Tuir](#), dichiarano, per natura, come del resto **l'imprenditore individuale e gli enti non commerciali**, un **reddito agrario**.

Le altre forme societarie, ovverosia le **Snc, Sas e società di capitali**, al contrario, per effetto di quanto previsto dalla L. 662/1996, dichiarano **sempre un reddito di impresa**.

Tuttavia, per alcune di esse il Legislatore concede la **possibilità** di poter **determinare il reddito**, che comunque rimane di impresa, secondo le regole previste dall'[articolo 32, Tuir](#).

Tale facoltà è stata concessa dall'[articolo 1, comma 1093, L. 296/2006](#), alle **società che si qualificano quali agricole**, in quanto rispettano i requisiti previsti dall'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), a eccezione delle **Spa e delle Sapa** per le quali è preclusa **tale possibilità**.

Si considerano **società agricole** quelle che rispettano **2** tipologie di **requisiti**:

1. prevedono nella ragione sociale o denominazione sociale la **locuzione di società agricola**;
2. hanno quale oggetto sociale **l'esercizio esclusivo delle attività** previste dall'[articolo 2135, cod. civ.](#).

Al contrario, per quanto riguarda l'applicazione della disciplina Iva specifica per il settore agricolo, *“disegnata”* dagli [articoli 34 e 34-bis, D.P.R. 633/1972](#), il Legislatore non ha riguardo alla forma giuridica con la quale viene esercitata l'attività, ma richiede solamente il **rispetto del dato civilistico** dell'[articolo 2135, cod. civ.](#), e di quello **oggettivo consistente nell'effettuare cessioni** di prodotti ricompresi nella prima parte della **Tabella A** allegata al D.P.R. 633/1972.

Ne deriva che, in questo caso, anche le Spa e le Sapa (al rispetto dei requisiti richiesti) applicano, salvo opzione per le regole ordinarie, il **regime Iva di detrazione forfettaria**, secondo le aliquote compensative previste.

Parimenti, anche quando si ha riguardo alle **imposte indirette** che devono essere **assolte in sede di acquisto di terreni** soggetti a imposta di registro, il Legislatore prevede un **regime agevolativo** a cui possono accedere **tutti gli imprenditori agricoli**, a prescindere dalla loro forma giuridica, a condizione, tuttavia, che rivesta l'ulteriore **qualifica di coltivatore diretto o di lap**.

Per effetto di quanto previsto dall'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004](#), le società possono



essere considerate **anch'esse quali Iap**.

In ragione di quanto detto, la **scelta della forma giuridica** con cui esercitare l'attività agricola rappresenta un **passaggio importante da ponderare attentamente**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Redditi transnazionali degli sportivi tra normativa interna e convenzionale

di Alessandra Magliaro, Sandro Censi

Seminario di specializzazione

Tassazione dei redditi transnazionali degli sportivi

Profili giuridici e tributari degli sportivi residenti e non residenti e norme agevolative

Scopri di più

La **tassazione dei redditi transnazionali** degli **sportivi** rappresenta un argomento di notevole rilevanza, in particolare nel contesto della globalizzazione e della **mobilità internazionale degli atleti**. Gli sportivi, infatti, possono generare redditi in **diversi paesi**, sia attraverso le loro prestazioni sportive che **tramite sponsorizzazioni**, diritti di immagine e altre fonti di guadagno.

La tassazione dei **redditi transnazionali** degli sportivi rappresenta, dunque, un tema complesso, caratterizzato da **differenti normative fiscali** applicabili in funzione delle giurisdizioni coinvolte. Gli sportivi che operano a **livello internazionale** siano essi calciatori, tennisti o **atleti di altre discipline**, si trovano frequentemente a dover affrontare la questione della **tassazione dei loro guadagni** provenienti da più Stati.

Occorre innanzitutto ricordare che il **sistema fiscale** più utilizzato in tutto il mondo è quello noto come **tassazione worldwide**, basato sulla residenza ed applicato dalla **maggioranza degli Stati europei e mondiali**. Tale sistema stabilisce che tutti i **residenti in un dato Paese** devono pagare le tasse su tutte le **fonti di reddito**, sia quelle che hanno origine nel territorio dello Stato che quelle originate **fuori dal territorio dello Stato**. Tale sistema è stato adottato anche dal nostro Paese ed, infatti, l'[articolo 3, Tuir](#), stabilisce che *“l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti ...”*.

Ciò significa che lo **sportivo residente** fiscalmente **in Italia**, che percepisce **redditi all'estero per la sua attività**, dovrà dichiararli nel nostro Paese e qui **assoggettarli a tassazione**.

Non bisogna però dimenticare che lo sportivo, di cui al nostro esempio, ha, parallelamente, anche **l'obbligo di dichiarare i citati redditi esteri nei Paesi** nei quali **sono stati prodotti**.

In tale ipotesi, occorrerà, pertanto, evitare che **egli sia assoggettato**, per lo stesso reddito, ad una **doppia imposizione** (una volta all'estero e una volta in Italia).

Per evitare tale problematica molti Stati hanno stipulato delle Convenzioni contro **le doppie imposizioni**, le quali stabiliscono le **regole di ripartizione del potere impositivo** e, in caso di



potestà concorrente, lo risolvono attraverso **l'attribuzione del credito d'imposta** o con lo strumento dell'esenzione.

Nella maggior parte dei casi il potere impositivo viene attribuito al **Paese di residenza** (è il caso, ad esempio, dei **redditi di lavoro dipendente** e di quelli di lavoro autonomo, prodotti all'estero).

Una rilevante eccezione riguarda la tassazione dei redditi degli sportivi che è disciplinata, insieme a quella degli artisti, dall'articolo 17 del Modello OCSE e cioè il **modello solitamente utilizzato per la redazione delle citate Convenzioni contro le doppie imposizioni**.

In tale articolo viene, infatti, stabilito che i **redditi che un residente di uno Stato** contraente ricava dalle sue **prestazioni personali** esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di sportivo, sono **imponibili in detto altro Stato**.

Il diverso trattamento si giustifica con **l'esigenza di assoggettare a tassazione**, nello Stato in cui si manifestano, **prestazioni artistiche o sportive** che per la loro intrinseca natura permettono di **conseguire notevoli redditi in un arco temporale molto ristretto** (Cassazione n. 21865/2018).

Qui giunti occorre, però, distinguere tra **due ipotesi**: quella in cui il compenso sia ricevuto a fronte della **partecipazione al singolo evento sportivo** e quella in cui il compenso sia ricevuto a fronte di tutte le prestazioni effettuate in un **determinato periodo**. Nella prima ipotesi, l'importo percepito sarà anche quello da **assoggettare ad imposizione nel Paese** in cui si è svolto l'evento sportivo.

Più complessa è la seconda ipotesi, posto che occorrerà probabilmente **riallocare i singoli redditi suddividendoli tra le varie manifestazioni sportive**, e corrispondentemente ai **singoli Paesi in cui si sono svolte**.

In sostanza, il reddito imponibile all'estero dovrebbe essere **determinato pro quota**, dividendo l'ammontare **totale dei redditi percepiti** per il numero delle manifestazioni sportive. Il risultato dovrà essere moltiplicato per quelle **disputate in ogni singolo Paese**.

Questa è la soluzione indicata anche dall'Amministrazione finanziaria, con la [risposta ad interpello n. 79/2006](#), nella quale ha precisato che occorre **"ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara (tappe ciclistiche) svolte in Italia e svolte all'estero"**.



BILANCIO

Norme di comportamento del collegio sindacale in tema di sostenibilità

di Greta Popolizio

Seminario di specializzazione

Bilancio e revisione di sostenibilità

Scopri di più

Lo scorso dicembre 2024 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha approvato le nuove **Norme di comportamento del collegio sindacale** di società non quotate, **applicabili già dall'1.1.2025**. In contemporanea, sono state diffuse anche le Norme di Comportamento del Collegio Sindacale di **società quotate**.

Le nuove raccomandazioni, elaborate dalla commissione di studio istituita all'interno del Consiglio Nazionale, **sostituiscono quelle emanate dal Consiglio Nazionale nel 2023** per adattarne i contenuti alle **importanti novità normative del 2024** che riguardano la governance delle società e, più da vicino, le funzioni svolte dagli **organi di sorveglianza societaria**.

Tra le novità viene segnalato naturalmente il **recepimento della Direttiva 2022/2464/UE**, cosiddetta CSRD, ad opera del D.Lgs. 125/2024, che segna l'entrata in vigore dell'obbligo di **rendicontazione di sostenibilità** in modo dilazionato in base alle dimensioni societarie.

In particolare, nell'ambito dei **doveri di vigilanza del Collegio Sindacale**, o del Sindaco unico, viene inserito dalla norma 3.4 il **dovere di vigilanza sull'osservanza delle disposizioni stabilite dall'ordinamento** in tema di **rendicontazione societaria di sostenibilità**, sul processo di **formazione e di pubblicazione del report di sostenibilità**.

È previsto che il **collegio sindacale vigili** su:

- la portata degli eventuali **obblighi di informativa di sostenibilità** gravanti sulla società (individuale o consolidata);
- i **termini temporali di entrata in vigore** di tali obblighi;
- le **attività di adeguamento degli assetti organizzativi** dell'impresa ai nuovi obblighi di informativa (o alla volontaria adesione);
- **l'affidamento dell'incarico di revisore** della sostenibilità a un soggetto che abbia i requisiti previsti dalla legge.

Se non costituiscono adempimenti particolarmente gravosi quelli previsi dai **primi due punti**,



particolare attenzione va posta da parte del collegio alla verifica dell'adeguamento degli assetti organizzativi dell'impresa, in relazione ai **nuovi adempimenti** in termini di informativa.

Gli assetti organizzativi, infatti, *“devono essere idonei al perseguimento degli obiettivi ESG strategici definiti dal Consiglio di amministrazione nonché alla produzione e alla raccolta dei dati necessari per la redazione del reporting di sostenibilità così come il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi deve essere adeguato all'effettuazione dei necessari controlli e per la gestione dei rischi ESG.”*

Il processo di **formazione del report**, che per i soggetti obbligati si deve uniformare ai principi di redazione europei cd. ESRS, si presenta **tutt'altro che agevole**, se si considera i **principi ESRS contano 1.178 data points** di informativa **potenzialmente rilevante**.

Laddove la **rendicontazione sia obbligatoria** è, pertanto, consigliato al collegio di **relazionarsi con il revisore legale**, incaricato dell'attestazione della rendicontazione di sostenibilità, per ricevere **notizie in merito alla pianificazione delle relative attività** e alla ampiezza delle verifiche relative ai dati inseriti nel **report ESG**. È naturalmente **compito del collegio verificare** anche la **sussistenza dei requisiti del soggetto** incaricato della revisione di sostenibilità che, si ricorda, può essere il medesimo soggetto incarico della **revisione legale**.

Ma più in generale, al di là dell'aspetto di compliance, in ordine agli obblighi di rendicontazione, il Consiglio Nazionale correttamente invita i colleghi che ricoprono incarichi di **sindaci anche in società non quotate** ad **integrare i temi della sostenibilità**, sia ambientale che sociale, nella più ampia attività di vigilanza sulla **continuità aziendale**, in chiave prospettica con una **corretta ed efficace politica di prevenzione dei rischi**.