



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 20 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

[Deducibilità contributo SSN da parte di cittadino straniero](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

[Reddito di lavoro autonomo e immobili ad uso promiscuo](#)

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

AGEVOLAZIONI

[Le conseguenze civilistiche e fiscali della regolarizzazione del magazzino: novità D.D.L. di bilancio 2024](#)

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

LA LENTE SULLA RIFORMA

[La Riforma fiscale strizza l'occhio alle colture idroponiche](#)

di Luigi Scappini

ADEMPIMENTO IN PRATICA

[Il mantenimento degli investimenti 4.0](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri



CASI OPERATIVI

Deducibilità contributo SSN da parte di cittadino straniero

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una cittadina statunitense in pensione, residente fiscalmente in Italia, con regolare permesso di soggiorno e tenuta ad iscriversi volontariamente al SSN mediante il versamento di un contributo annuale, può dedurre tale contributo nella dichiarazione dei redditi italiana al rigo RP21 come onere deducibile dal reddito complessivo?

Si evidenzia che al momento della richiesta del permesso di soggiorno, lo straniero è informato che il ritiro è condizionato al soddisfacimento degli obblighi in materia di assicurazione sanitaria.

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



FiscoPratico

IMPOSTE SUL REDDITO**Reddito di lavoro autonomo e immobili ad uso promiscuo**di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

La deduzione dei **costi relativi agli immobili utilizzati nello svolgimento dell'attività professionale** presenta diverse criticità e peculiarità, soprattutto con riferimento alla fattispecie, alquanto diffusa, **dell'immobile utilizzato per l'attività professionale e per scopi personali** (c.d. immobile **ad uso promiscuo**). Sono frequenti, infatti, i casi in cui il professionista utilizza **parte della sua abitazione** anche per lo svolgimento **dell'attività di lavoro autonomo**.

L'articolo 54, comma 3, Tuir, [L'articolo 54, comma 3, Tuir](#), stabilisce che *“Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone”, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione”*.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 35/E/2012](#), ai fini della **deduzione del 50% della rendita e dei canoni di locazione**, anche finanziaria, **è irrilevante la porzione dell'unità immobiliare** che il professionista decide di utilizzare per lo svolgimento dell'attività professionale (es. una sola stanza ovvero più della metà dell'immobile). Si definisce, quindi, “promiscuo”, l'immobile utilizzato in qualche modo sia per lo **svolgimento dell'attività professionale**, sia **quale abitazione del contribuente**.

Secondo quanto chiarito dalla giurisprudenza di merito (C.T. Reg. Milano 18.12.2014 n. 6975/1/14), se un lavoratore autonomo dispone, a qualunque titolo, di un **immobile dove svolge la propria professione, non si può presumere che costui utilizzi promiscuamente** (per la professione e per esigenze personali) un **altro immobile ubicato nello stesso Comune**, con la conseguente **indeducibilità dei relativi costi**.

Il documento della Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 25.7.2019 ha osservato che per **gli immobili strumentali in piena proprietà**, manca una norma che preveda espressamente la deducibilità degli interessi passivi corrisposti sui finanziamenti eventualmente contratti per il loro acquisto: l'[articolo 54, comma 3, Tuir](#) immobili ad uso promiscuo, si limita ad affermare soltanto che sono deducibili **nella misura del 50% le spese per i servizi ad essi relativi**.

Secondo la Fondazione “(...) ragioni di ordine sistematico inducono a ritenere che, in tal caso, gli interessi passivi siano deducibili dal reddito di lavoro autonomo. Infatti, pur mancando una disposizione espressa, vale sempre la regola prevista dall’art. 54, co. 1 del TUIR, secondo cui il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l’ammontare dei compensi percepiti e quello delle spese sostenute nel periodo d’imposta di riferimento, inerenti all’esercizio dell’attività. Trattandosi, nella specie, di immobili strumentali, deve sicuramente affermarsi l’inerenza dei relativi interessi passivi”. In senso conforme alla prassi professionale, anche la precedente circolare IRDCEC n. 1/IR del 12.5.2008.

Infine, **nel caso di immobili in leasing utilizzati promiscuamente** è possibile dedurre un importo **pari al 50% del canone o della rendita catastale**, a condizione che **il contribuente non disponga nel medesimo comune di un altro immobile adibito esclusivamente all’esercizio dell’attività**, verificando il momento della stipula del contratto.

Data di stipula del contratto di locazione finanziaria per immobile promiscuo Trattamento fiscale applicabile

Contratti stipulati entro il 31.12.2006

È deducibile soltanto il 50% della rendita catastale.

Contratti stipulati dall’1.1.2007 fino al 31.12.2009

È possibile dedurre il 50% del canone a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a 15 anni.

Contratti stipulati dall’1.1.2010 fino al 31.12.2013

Non è consentita alcuna deduzione.

Contratti stipulati dall’1.1.2014

È possibile dedurre il 50% del canone a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a 12 anni.

AGEVOLAZIONI

Le conseguenze civilistiche e fiscali della regolarizzazione del magazzino: novità D.D.L. di bilancio 2024

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

Convegno di aggiornamento

Legge di Bilancio e novità 2024

Scopri di più

Nella procedura di regolarizzazione del magazzino, prevista nel D.D.L. di Bilancio 2024, si pongono problematiche di **convenienza fiscale**, per le quali è fondamentale verificare **il costo rappresentato dalla imposta sostitutiva**, ma anche questioni di **carattere prettamente civilistico**, legate alla contabilizzazione della **differenza dal valore delle giacenze** e, soprattutto, legate al **rapporto soci e terzi** versus **amministratori, sindaci e revisori**.

In merito al primo tema, quello della convenienza fiscale, occorre tener presente che, nel caso di riduzione del magazzino, l'ipotesi a monte **è rappresentata da una cessione "in nero"** che avrebbe prodotto (se fosse avvenuta regolarmente) **reddito imponibile ed Iva dovuta**. Per quanto riguarda il reddito imponibile, **l'imposta sostitutiva del 18% costituisce certamente un risparmio**, rispetto al gravame fiscale ordinario pari al $27,9\% = (24\% \text{ Ires} + 3,9\% \text{ Irap})$, la cui base imponibile è esattamente il differenziale tra il **magazzino contabile sovrastimato** e il **magazzino reale**, incrementato da un coefficiente che verrà **determinato con apposito decreto dirigenziale**. È chiaro che, se **tale incremento forfettario rispecchierà la percentuale del precedente decreto** (risalente al 2000) potrà essere un **carico tributario sopportabile**, basti pensare che, nel caso del settore di vendita al dettaglio di abbigliamento, il **marginale di ricarico era fissato al 30%**, probabilmente **inferiore al ricarico reale**. Per quanto riguarda l'Iva, il calcolo della aliquota media tiene conto di **tutte le operazioni attive**, comprese quelle fuori campo per carenza di territorialità come, ad esempio, le **prestazioni di servizi realizzate a favore di committenti esteri**.

L'ipotesi contraria, cioè l'incremento del magazzino contabile, presenta un **carico di imposta sostitutiva** decisamente **inferiore**, poiché la fattispecie a monte è quella della **mancata contabilizzazione di acquisti**; quindi, il maggiore magazzino **genererà Iva dovuta ed imposte sul reddito**, quando **la merce verrà venduta**. In realtà, nella prassi operativa non sempre la sottovalutazione del magazzino è motivata dalla mancata contabilizzazione di acquisti "in nero", ma è giustificata dalla **volontà di ridurre il reddito imponibile** facendo figurare merce venduta (che in realtà giace in magazzino) con una **percentuale di ricarico molto più bassa rispetto a quella reale**. In tutti i casi, tuttavia, l'imposta sostitutiva **è sempre il 18%** (da applicarsi sulla mera differenza di magazzino) ed è proprio questo l'unico **gravame della**

regolarizzazione.

La seconda questione da risolvere è quella **contabile**, per la quale occorre prima di tutto capire se siamo di fronte (o meno) ad **un errore contabile**. Al riguardo, non sembrano sussistere dubbi che la fattispecie in oggetto è, a tutti gli effetti, **un errore contabile**, se solo si richiama la definizione contenuta nel principio contabile OIC 29 (par 44) per il quale *“Un errore consiste nell’impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili”*. Ebbene, le informazioni per una corretta valutazione del magazzino erano tutte presenti e disponibili per gli amministratori che volutamente, o per negligenza, hanno **deciso di alterare il valore delle giacenze**.

Una volta appurato che siamo di fronte ad un **errore contabile**, il tema successivo è quello **della sua correzione**, tema che riflette **alcuni cambiamenti**, rispetto alla precedente versione della regolarizzazione risalente al 2000. Infatti, all’epoca della precedente regolarizzazione, la dottrina si era espressa dando preferenza al **passaggio a conto economico**:

- rilevando **sopravvenienze attive** (o passive) per **operare la correzione**;
- **imputando l’impatto reddituale** della stessa, all’esercizio **in cui si procedeva alla correzione**

Attualmente, mentre è vero che la correzione deve essere eseguita sempre e solo nell’esercizio in cui ci si accorge dell’errore – *rectius* si decide di correggerlo (poiché il dato alterato del magazzino con ogni probabilità è ben presente alla attenzione dell’organo amministrativo) – è decisamente **diversa la modalità di correzione**. Infatti, solo per il caso di **errore non rilevante è possibile utilizzare il passaggio a conto economico**, e nel caso in oggetto (in cui si parla di sottovalutazione o sopravvalutazione del magazzino) è del tutto chiaro che **non siamo di fronte ad errori irrilevanti, bensì assolutamente rilevanti**. Pertanto, la correzione non può che indirizzarsi al patrimonio netto o, meglio, alle **riserve di utili** che sussistono alla data dell’1° gennaio del periodo in cui avviene la correzione, quindi 1.1.2023.

Analizzando i **due diversi casi di errore** (sottovalutazione e sopravvalutazione del magazzino) **si avranno le seguenti procedure**:

- **incremento del magazzino**. Il paragrafo 48 del citato principio contabile OIC 29 suggerisce di movimentare **le riserve di utili**, in prima battuta, o **altra riserva del patrimonio netto** (se ritenuta più appropriata). Se il magazzino è stato sottostimato, la correzione non potrà certamente tradursi nella creazione di una riserva di capitale (dato che l’errore non deriva da una mancata contabilizzazione di apporti dei soci), quindi è altrettanto certo che **dovrà essere creata una riserva di utili**. Si tratta di una riserva che, pur non avendo scontato alcuna imposizione “ordinaria” (l’imposizione è rappresentata dalla imposta sostitutiva del 18%), **non va considerata in sospensione di imposta**, ma una ordinaria **riserva di utili** che, se generata da società di capitali, avrà come conseguenza **la tassazione in capo ai soci se distribuita**. La scrittura contabile

all'1.1.2023 sarà la seguente: DARE Magazzino (a) AVERE riserve di utile.

- **decremento del magazzino.** Siamo di fronte ad una **riduzione di patrimonio netto** che deve essere imputata prima di tutto alle **riserve di utile e, in caso di incapienza, alle altre riserve**. Questa correzione di regola ha come contropartita l'emersione di un debito (ipotesi che si verifica quando viene rilevato, ora per allora, un componente negativo non contabilizzato), mentre nel caso in esame la contropartita **dovrebbe essere proprio il magazzino iniziale**. La scrittura contabile all'1.1.2023 sarà la seguente: DARE Riserve (a) AVERE Magazzino.

LA LENTE SULLA RIFORMA

La Riforma fiscale strizza l'occhio alle colture idroponiche

di Luigi Scappini



L'[articolo 5](#), comma 1, lettera b), p.to 1, **L. 111/2023**, introduce, nell'ambito delle **attività agricole** di coltivazione, **nuove classi** e **qualità di coltura** con il dichiarato "*fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione*", **procedendo** al connesso **riordino** del **regime** di imposizione su **base catastale** e individuando **il limite oltre il quale l'attività** eccedente è considerata **produttiva di reddito d'impresa**.

Il riferimento del Legislatore è, con tutta evidenza, a quelle attività, quali le **colture idroponiche** e le **c.d. vertical farm** che, sfruttando "*nuove*" tecniche di coltivazione, riescono ad ottenere i prodotti, anche in ambienti *indoor*. In attesa dell'intervento della Riforma fiscale, tali modalità innovative di coltivazione si trovano:

- da un punto di vista **civilistico**, nel perimetro **agricolo** e;
- da un punto di vista della **fiscalità diretta**, nell'ambito del **reddito di impresa**.

Civilisticamente, infatti, la **Riforma** del **2001** ha comportato, per effetto della rimodulazione dei requisiti richiesti e del concetto di fondo, un **ampliarsi** delle **attività** che si possono considerare "**agricole**". L'[articolo 2135, comma 2, cod. civ.](#), nel definire cosa si intende per **coltivazione del fondo**, selvicoltura e allevamento di animali, precisa che sono tali "*le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine*", introducendo di fatto la possibilità di considerare "agricole", anche le attività che potenzialmente possono essere svolte su di un terreno, ma che di fatto non lo sono quali, ad esempio, le **colture idroponiche caratterizzate dalle radici fuori dal terreno**.

Il Legislatore, conscio di tali ineludibili sviluppi determinati dalla sempre maggior sinergia tra tecnologia e attività agricole, nel 2021 ha introdotto, a mezzo dell'[articolo 224, D.L. 34/2020](#), il **comma 3-diecs**, all'articolo 78, D.L. 18/2020, secondo cui "*considerata la particolare situazione di emergenza del settore agricolo, ed il maggiore conseguente sviluppo di nuove pratiche colturali fuori suolo applicate alle coltivazioni idroponica e acquaponica, per le quali è necessaria*

valorizzazione e promozione, l'Istituto nazionale di statistica, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, **definisce una specifica classificazione merceologica delle attività di coltivazione idroponica e acquaponica** ai fini dell'attribuzione del codice ATECO"; previsione quest'ultima correttamente ottemperata con decorrenza **1.1.2021**, con l'introduzione del **codice attività 01.13.21** per la produzione di ortaggi e del codice attività **01.19.21** per la produzione di fiori.

Da un punto di vista dell'Iva, l'attività di **coltivazione idroponica** comporta, al rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti, l'applicazione, salvo facoltà di opzione per le regole ordinarie, del **regime speciale** previsto dall'[articolo 34, D.P.R. 633/1972](#), che, per le attività di coltivazione di ortaggi e di fiori, risulta **poco "attrattivo"**, in ragione dell'**aliquota compensativa**, individuata nella misura del **4%**.

Per quanto attiene la **fiscalità diretta**, in attesa dell'attuazione della Riforma fiscale e, nello specifico, di quanto previsto dall'[articolo 5](#), comma 1, lettera b), p.to 1), L. 111/2023, attualmente, stante il dato letterale alquanto stringente, le **culture idroponiche sono produttive di un reddito di impresa**.

Infatti, l'[articolo 32, Tuir](#), a differenza di quanto previsto ai fini Iva dall'[articolo 34, D.P.R. 633/1972](#), **non richiama** espressamente l'[articolo 2135, cod. civ.](#), individuando soltanto la **coltivazione del fondo** e la **selvicoltura**.

A dire il vero, la **lettera b)**, del comma 2, dell'[articolo 32](#), Tuir, **riconde** nell'ambito del **reddito agrario** "le produzioni di vegetali tramite l'utilizzo di **strutture fisse o mobili**, anche provvisorie", purché la superficie adibita alla coltivazione **non ecceda il doppio di quella del terreno** su cui la produzione stessa insiste.

Il problema delle **culture idroponiche** nasce dalla circostanza che spesso **non è individuabile un piano, sviluppandosi verticalmente**, con la conseguenza dell'impossibilità della riconduzione di tali culture nella previsione della richiamata lettera b).

Compito del Legislatore della Riforma è quello di effettuare, **come** del resto già accaduto in passato con gli **allevamenti ittici** (D.L. 106/2005), una "**forzatura**" **normativa** prevedendo **nuove classi e qualità di coltura**, il tutto nel rispetto dell'attuale **schema** previsto per le "ordinarie" **culture in serra** e, quindi, ponendo un limite, superato il quale l'attività si considera produttiva di un reddito di impresa.

Schema che, si ricorda, prevede, per quanto riguarda l'**attività eccedente** i limiti che **non** trova copertura nel **reddito agrario**, un **diverso trattamento** a seconda della **natura giuridica** del soggetto che la esercita; infatti, ferma restando la produzione di un **reddito** che è di **impresa**, nel caso di **ditte individuali, enti non commerciali e società semplici**, il reddito verrà determinato **in via forfettaria**, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 56-bis](#), comma 1, Tuir, mentre per gli altri soggetti si dovrà procedere all'ordinaria contrapposizione dei **ricavi con i costi**.

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Il mantenimento degli investimenti 4.0di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

Gli **investimenti in beni strumentali materiali ed immateriali** – che hanno usufruito del credito di imposta negli anni passati – devono essere monitorati, al fine di **verificare l'eventuale perdita del beneficio**. Infatti, ai sensi dell'[articolo 1, comma 1060, L. 178/2020](#), se **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo** a quello di entrata in funzione (per i beni non 4.0), ovvero a quello di avvenuta interconnessione (per i beni 4.0), i beni agevolati sono **ceduti a titolo oneroso** o sono **destinati a strutture produttive ubicate all'estero** (anche se appartenenti allo stesso soggetto), il **credito d'imposta è corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il **relativo costo**.

Il maggior credito d'imposta – eventualmente già utilizzato in compensazione – deve essere **restituito** dal soggetto, senza applicazione di sanzioni e interessi, entro il **termine per il versamento a saldo dell'imposta** sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano i suddetti eventi.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 1, [commi 35 e 36, L. 205/2017](#), in materia di **investimenti sostitutivi** per cui non viene meno l'agevolazione, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- a) **sostituisca il bene originario** con un bene materiale strumentale nuovo, avente **caratteristiche tecnologiche analoghe (o superiori)** a quelle previste dall'[allegato A](#) alla L. 232/2016;
- b) **attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo**, le **caratteristiche del nuovo bene** e il requisito dell'**interconnessione**, secondo le regole previste dall'articolo 1, [comma 11](#), L. 232/2016.

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia **inferiore al costo di acquisizione** del bene sostituito (e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere precedenti), la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue **fino a concorrenza del costo del nuovo investimento**.

Tale disposizione antielusiva, prevista al fine di garantire – quantomeno nel medio periodo – la stabilità e la durata degli investimenti oggetto dell'agevolazione, fa riferimento a situazioni in cui il soggetto beneficiario **estromette volontariamente** (e anticipatamente rispetto ai tempi minimi previsti) **i beni agevolati** dal regime d'impresa o dall'esercizio dell'arte e professione. La norma intende, in altri termini, **escludere dall'agevolazione investimenti a carattere temporaneo**, realizzati al solo fine di fruire del credito d'imposta.

Pertanto, **nel caso di furto del bene oggetto di investimento**, comprovato dalla relativa denuncia alle autorità competenti, la fuoriuscita del bene dal regime di impresa (o dall'esercizio dell'attività di arti e professioni) non comporta l'applicazione della disposizione citata e, quindi, la **rideterminazione dell'agevolazione**, proprio perché trattasi di un **evento indipendente dalla volontà del beneficiario** ([circolare n. 9/E/2021](#)).

Pena la revoca del beneficio, ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta in rassegna sono tenuti a conservare la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili, anche riportano **sulle fatture e sugli altri documenti** relativi all'acquisizione dei beni agevolati **l'espresso riferimento alle disposizioni** dei [commi da 1054 a 1058-ter della L. 178/2020](#).

La medesima funzione è assolta dai **documenti che certificano la consegna del bene** (es. **documento di trasporto**) per i quali resta fermo il predetto obbligo; obbligo che non si estende, invece, al **verbale di collaudo o di interconnessione**, dal momento che tale documento riguarda univocamente i beni oggetto dell'investimento essendo, per le caratteristiche che lo contraddistinguono, non attribuibile a **beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento**. La regolarizzazione dei documenti già emessi, ma privi della richiamata dicitura, deve essere effettuata dall'impresa beneficiaria **entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo**.

Per quanto riguarda i beni agevolati 4.0 occorre verificare (per l'utilizzo del credito di imposta) il **requisito dell'interconnessione**, il quale può intervenire anche in un anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene, esclusivamente per la **necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria** all'interconnessione. In tal caso, l'agevolazione non viene meno sempreché:

- le **caratteristiche tecniche**, richieste dalla disciplina 4.0, **siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo** (o messa in funzione) e;
- il soddisfacimento di tutte le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione **permanga per l'intero periodo di tempo** in cui il soggetto beneficiario fruisce del credito d'imposta.

Al riguardo, ai fini dei successivi controlli, dovrà essere cura dell'impresa beneficiaria **documentare, attraverso un'adeguata e sistematica reportistica**, il mantenimento delle caratteristiche e dei requisiti richiesti, per **tutto il periodo di fruizione dei benefici**.