



Edizione di venerdì 24 Giugno 2022

AGEVOLAZIONI

Destinazione residenziale e concetto di strumentalità ai fini del superbonus

di **Caterina Bruno**

IVA

Servizi in deroga sotto la soglia di 5.000 euro fuori dall'esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

DICHIARAZIONI

La tassazione del trust nel Modello Redditi 2022

di **Ennio Vial**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La correzione degli errori in bilancio e relativa rilevanza fiscale: novità

di **Federica Furlani**

AGEVOLAZIONI

Destinazione residenziale e concetto di strumentalità ai fini del superbonus

di **Caterina Bruno**

Seminario di specializzazione

E-FATTURA: NUOVI CONTROLLI, ESTEROMETRO, SAN MARINO, CORRISPETTIVI 7.0 E POS - DA LUGLIO 2022 SI CAMBIA[Scopri di più >](#)

La **circolare AdE 23/E/2022**, pubblicata nella giornata di ieri, ha fornito **ulteriori chiarimenti** in merito all'applicazione delle disposizioni sul **c.d. superbonus** tenendo conto delle risposte alle numerose **istanze di interpello** presentate dai contribuenti nonché delle modifiche normative che hanno interessato da ultimo **gli articoli 119 e 121 del Decreto Rilancio** (D.L. 34/2020 conv. in L. 77/2020).

Il corposo documento che si compone di ben **sei sezioni** è un'ampia panoramica della **disciplina applicabile** in base alle diverse tipologie dei **soggetti beneficiari**, degli **edifici interessati** dagli interventi e delle **spese ammesse all'agevolazione** e, infine, dei principali aspetti inerenti **l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante e i **relativi adempimenti** previsti.

Nell'ambito dei **chiarimenti** riservati dalla circolare **all'ambito oggettivo** di applicazione del **superbonus**, e dunque all'**individuazione degli edifici interessati** dagli interventi di riqualificazione energetica e di riduzione del rischio sismico, ci si vuole in questa sede soffermare sulle indicazioni rese in merito alla previsione di cui al **comma 9, lettera b) dell'articolo 119 D.L. 34/2020**.

In particolare, il documento di prassi dopo avere ricordato che **sono ammesse al superbonus** anche le spese sostenute per **interventi realizzati su immobili** che "solo" **al termine** degli stessi saranno **destinati ad abitazione** (cfr.: [circolare 30/E/2020](#)) chiarisce che tale possibilità è subordinata alla condizione che nel **provvedimento amministrativo** che **autorizza i lavori** risulti il **cambio di destinazione d'uso** del fabbricato – in origine non abitativo – e che sussistano tutte le altre condizioni e siano effettuati tutti gli adempimenti previsti dalla norma agevolativa.

Cio? implica, tra l'altro, che, ai fini del superbonus, al **termine dei lavori l'immobile**, in origine non abitativo, deve rientrare in una delle **categorie catastali** ammesse a tale detrazione ovvero

immobili residenziali **diversi da A/1, A/8, A/9** e relative pertinenze.

In tutti i casi in cui **l'immobile**, che all'inizio dei lavori **non e' destinato ad abitazione**, lo diventi al termine dei lavori stessi, **la detrazione spetta** anche nel caso in cui gli **interventi agevolabili** siano **realizzati su** un immobile appartenente alle **categorie A/1, A/8, A/9** escluse dalla detrazione, ma che **al termine dei lavori** sia, invece, **classificato in una categoria ammessa** alla detrazione medesima come nel caso, ad esempio, di interventi realizzati su un immobile A/8 che al termine dei lavori viene **frazionato in piu? unita? immobiliari di categoria A/3**.

Pertanto, nel caso di interventi che comportino il **cambio di destinazione** di uso di una o piu? unita? immobiliari all'interno di un edificio, **la verifica** che tale edificio abbia **prevalentemente funzione residenziale** va effettuata considerando la situazione esistente **al termine dei lavori**.

Con riguardo agli **immobili utilizzati promiscuamente** da persone fisiche, fuori dall'esercizio di arte, professione e impresa, la circolare coglie l'occasione per ribadire che **ai sensi del comma 9, lettera b)**, del citato [articolo 119 del Decreto Rilancio](#) non sono agevolabili gli interventi effettuati sugli immobili strumentali, atteso che **la fruizione del superbonus** riguarda unita? immobiliari (oggetto di interventi qualificati) **non riconducibili** ai cosiddetti **"beni relativi all'impresa"** ([articolo 65 Tuir](#)) o **a quelli strumentali** per l'esercizio di arti o professioni ([articolo 54, comma 2, Tuir](#)).

La **strumentalita?**, in quanto **attributo dell'immobile**, deve essere necessariamente verificata in considerazione della **destinazione** e della **effettiva utilizzazione** dell'immobile stesso.

Pertanto, **sono** in ogni caso **esclusi dal superbonus** gli interventi realizzati su **immobili strumentali "per natura"**, in quanto classificati nelle categorie catastali **A/10, B, C, D ed E** (tranne nell'ipotesi di cui sopra di cambio di destinazione di uso), nonche? quelli **strumentali "per destinazione"** per i quali invece rileva l'effettivo utilizzo.

Cio? implica, ad esempio, che **non rientrano nel superbonus** gli interventi realizzati su **un immobile** che, seppur classificato in **categoria A/2**, viene effettivamente **utilizzato come studio professionale**, come **immobile strumentale** ovvero come **sede dell'impresa** dal proprietario, dal possessore o dal detentore dell'immobile medesimo.

L'Amministrazione, inoltre, specifica che **l'eventuale successivo cambio** di destinazione d'uso **dell'immobile classificato** al termine dei lavori agevolabili in una categoria ammessa alla detrazione **non comporta l'automatica decadenza** dal **superbonus**, atteso che la norma **non subordina** la fruizione delle cinque (o quattro, per le spese sostenute nel 2022) quote annuali in cui la detrazione e? suddivisa **al mantenimento dei presupposti** dell'agevolazione.

Pertanto, non rileverebbe la circostanza che una **unita? immobiliare residenziale classificata A/4**, di **proprietat? di una persona fisica** oggetto di interventi agevolabili **due anni dopo** il termine dei lavori **diventi "strumentale"** di una attivita? di impresa o di arti o professioni.



Relativamente agli interventi agevolabili realizzati su **unita? immobiliari residenziali** adibite **promiscuamente** anche **all'esercizio dell'arte o** della **professione** ovvero di **attivit  commerciale** (occasionale o abituale) la circolare in commento ritiene che in tali circostanze **la detrazione e? ridotta al 50 per cento.**

Ne consegue che nel caso, ad esempio, di **interventi agevolabili** realizzati su unita? immobiliari residenziali adibite **promiscuamente** all'attivit  di **bed and breakfast** (occasionale o abituale) il superbonus **e? ridotto al 50 per cento.**

IVA

Servizi in deroga sotto la soglia di 5.000 euro fuori dall'esterometro

di Clara Pollet, Simone Dimitri



A decorrere **dal 1° luglio 2022** l'esterometro a cadenza trimestrale viene **sostituito dall'invio del singolo file XML allo Sdl**; la trasmissione telematica va effettuata **secondo il formato XML previsto per la fatturazione elettronica** tra soggetti passivi Iva stabiliti in Italia, con **termini differenziati per le operazioni attive e passive**.

Per le **operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato**, la trasmissione dei file va effettuata **entro i termini di emissione delle fatture** o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. Si pensi, ad esempio, ad una riparazione effettuata nel mese di luglio nei confronti di un committente Ue: in tal caso la fattura potrà essere emessa, ovvero il file XML potrà essere trasmesso allo Sdl per assolvere all'obbligo comunicativo, al più tardi entro il 15 di agosto 2022 (**Natura operazione N2.1**).

Per le **operazioni ricevute da soggetti non stabiliti** nel territorio dello Stato, la trasmissione dei file va effettuata entro il **quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento** comprovante l'operazione (ad esempio, servizi ricevuti da soggetti passivi intra-Ue) **o di effettuazione dell'operazione** (servizi resi da prestatori extra-Ue).

Il nuovo adempimento, fino a pochi giorni fa, sembrava **ricomprendere tutte le operazioni attive e passive effettuate con controparti estere, fatta eccezione per le sole operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale**.

Infatti, secondo le previsioni dell'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), i contribuenti **avrebbero dovuto comunicare anche le fatture di acquisto relative ai c.d. servizi in deroga** come, ad esempio, le spese relative al vitto e alloggio all'estero o il noleggio dell'auto a breve termine fuori dai confini nazionali. Si ricorda che le descritte operazioni, ricomprese nell'ambito dell'[articolo 7-quater D.P.R. 633/1972](#), non sono rilevanti ai fini Iva in Italia e **scontano l'imposta nello Stato estero in cui il servizio viene reso**.

Per questo motivo, il committente nazionale può **facoltativamente** scegliere di **registrare l'operazione sul registro Iva acquisti** (operazione **non soggetta ai sensi del richiamato [articolo 7-quater](#)**) oppure **direttamente in contabilità generale**.

L'inclusione di tali operazioni all'interno della comunicazione dei dati, a prescindere dalla modalità di registrazione operata dal contribuente, aveva creato grosse **perplexità tra gli operatori**, vista l'**irrilevanza di tali acquisti** ai fini delle bozze della dichiarazione annuale Iva, della comunicazione delle liquidazioni periodiche (Lipe) e dei registri Iva.

Il legislatore è intervenuto ponendo un **correttivo con l'[articolo 12 D.L. 73/2022](#)** (**Decreto Semplificazioni fiscali**), pubblicato nella GU n. 143 del 21.06.2022.

Il Decreto Semplificazioni introduce una **soglia minima per le operazioni non rilevanti ai fini Iva in Italia ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del D.P.R. 633/1972**: nello specifico, le operazioni di **importo non superiore a 5.000 euro** sono **escluse dalla comunicazione delle operazioni transfrontaliere**.

In altri termini, **dal 1° luglio 2022 i singoli acquisti di beni e servizi non rilevanti ai fini Iva in Italia, se di importo non superiore a 5.000 euro, non vanno trasmessi allo Sdl**; l'intervento non può che esser **accolto con favore**, evitando un inutile aggravio degli adempimenti in capo ai contribuenti.

Qualora il singolo acquisto **superi la soglia dei 5.000 euro**, invece, occorre **trasmettere l'informazione al Sistema di Interscambio**.

Secondo le **specifiche tecniche** della fatturazione elettronica (Allegato A, versione 1.7), nel file XML va compilato il campo **Natura operazione** con il **codice N2.2** in caso di **"acquisto di beni non rilevante ai fini Iva in Italia"**.

Inoltre, nella **guida alla compilazione della fatturazione elettronica e dell'esterometro** (versione 1.6) l'Agenzia delle entrate ribadisce che il **codice N2.2** deve altresì essere adoperato, in associazione ad un Tipo documento con **codice TD17 o TD19**, per trasmettere tramite Sdl, in sostituzione dell'esterometro, i **dati degli acquisti di servizi e di beni effettuati da un soggetto passivo italiano all'estero non rilevanti ai fini Iva in Italia**.

Ad avviso di chi scrive **l'indicazione non convince**, in quanto, è noto che la **Natura operazione N2.1** è destinata ad **accogliere tutte le "operazioni non soggette ad Iva ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies"** e non solo – come parrebbe – quelle attive; in **attesa di maggiori chiarimenti ufficiali**, si ritiene che **entrambe le soluzioni (Natura N2.1 o N2.2)** portino al **medesimo risultato** considerato che trattasi, sul fronte delle operazioni passive, di operazioni non rilevanti ai fini Iva.

Rientrano tra le fattispecie in analisi:

- le **prestazioni di servizi relativi a beni immobili**, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di **alloggio nel settore alberghiero** o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;
- le **prestazioni di trasporto di passeggeri**, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di **servizi di ristorazione** e di **catering** diverse da quelle di cui alla successiva lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di **servizi di locazione**, anche finanziaria, noleggio e simili, **a breve termine, di mezzi di trasporto** quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità.

Analoghe conclusioni valgono per gli acquisti di merce "allo Stato estero" sopra soglia come, ad esempio, l'acquisto di carburante o attrezzature utilizzate all'estero, **fuori campo Iva ai sensi dell'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#)**.

DICHIARAZIONI

La tassazione del trust nel Modello Redditi 2022

di **Ennio Vial**



In un [precedente intervento](#) abbiamo affrontato il caso della **tassazione dei beneficiari del trust nel Modello Redditi 2022 per il 2021**.

In questa sede ci focalizziamo sulla compilazione della **dichiarazione del trust**. Ci concentreremo, in particolare, sul caso del **trust residente in Italia**.

Il primo passo da affrontare attiene alla **valutazione della natura opaca o trasparente del trust**.

Il **trust opaco e quello trasparente determinano la base imponibile con i medesimi criteri** solo che, mentre il **trust opaco la assoggetta ad Ires** nel quadro RN, il **trust trasparente la imputa ai beneficiari nel quadro PN**.

È appena il caso di ricordare che il **trust risulta opaco quando il trustee è dotato di un potere discrezionale in merito alla attribuzione dei frutti ai beneficiari**.

Diversamente, il trust risulta **trasparente** quando i beneficiari **vantano un diritto soggettivo alla percezione dei frutti stessi**.

La sussistenza del **diritto soggettivo dei beneficiari esclude, di fatto, la discrezionalità del trustee**.

Il trust risulta generalmente qualificato come **ente non commerciale** per cui determina la base imponibile sommando i redditi che appartengono alle varie categorie, alla stregua di una persona fisica.

Esaminiamo, di seguito, le **categorie reddituali più diffuse**.

I **redditi da fabbricati** sono dichiarati nel quadro B e i canoni di locazione sono imponibili sull'intero ammontare.

I **dividendi** sono dichiarati nel rigo RL1.

In particolare, escludendo la casistica dei dividendi paradisiaci, gli utili provenienti da società di capitali sono **imponibili sull'intero ammontare se maturati dal 2017, mentre sono imponibili sul 77,74% dell'importo se sono maturati fino al 2016.**

In caso di **detenzione** di partecipazioni in **società di persone** si deve dichiarare il reddito da questa certificato, nel **quadro H**.

Può accadere, infine, che il trust consegua **redditi di natura finanziaria da investimenti detenuti presso intermediari finanziari**. In questo caso i proventi sono assoggettati a **tassazione sostitutiva** da parte dell'intermediario. Come chiarito dalla [circolare 48/E/2007](#), il reddito viene assoggettato a tassazione alla fonte anche in caso di **trust trasparente**.

Alcune note vanno fatte anche in relazione alla **compilazione** del frontespizio. In alto, la casella trust può accogliere i valori da 1 a 3 a seconda che il **trust sia opaco, trasparente o misto**.

L'ipotesi del **trust misto**, invero rara nella prassi professionale, si ha quando il **trustee vanta un potere discrezionale solo su alcune categorie di reddito**, o su alcune quote di una stessa categoria di reddito individuata.

Il codice identificativo del trust è il **54** in caso di **trust residente** o il codice **44** in caso di **trust non residente**.

La sezione del **legale rappresentante** accoglie i dati del **trustee**. In caso di trust company si dovranno indicare i **dati del legale rappresentante della trust company**. Tuttavia, si deve indicare nell'ultimo rigo anche il **codice fiscale della trust company**.

La correzione degli errori in bilancio e relativa rilevanza fiscale: novità

di **Federica Furlani**

Durante la fase di **rilevazione contabile dei fatti di gestione** e in fase di **redazione del bilancio d'esercizio**, ci si trova di frequente nella necessità di dover correggere **errori** commessi nei precedenti esercizi: che siano errori matematici, dovuti ad erronee interpretazioni di fatti o dovuti a negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili, è necessario da un lato conoscere il corretto **comportamento contabile** da seguire e dall'altro verificare la **rilevanza fiscale della relativa correzione**.

Dal punto di vista contabile il principio di riferimento è l'**Oic 29**, dedicato a "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*", che definisce **l'errore contabile** come ***l'impropria o la mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili***.

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra errori **rilevanti e non rilevanti**, da valutare in relazione **alla dimensione** e alla **natura** degli stessi.

In particolare, definiamo come **rilevante** l'errore che può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Facciamo un esempio limite in grado di chiarire il concetto e il fatto che la rilevanza vada appurata caso per caso: un semplice errore di calcolo relativamente modesto commesso nell'iscrivere in bilancio **valori liquidi superiori al reale** (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità fosse una **condizione essenziale** di un contratto il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per l'impresa.

In ogni caso, appurato l'errore, **questo va rilevato contabilmente nel momento in cui è individuato** e sono disponibili le informazioni ed i dati per un suo corretto trattamento.

Se l'errore viene scoperto **prima della chiusura dell'esercizio cui si riferisce** non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria; se invece l'errore è stato commesso in esercizi precedenti la correzione dipende dalla rilevanza o meno dello stesso, secondo la definizione sopra precisata.

Se **l'errore non è rilevante**, la relativa correzione deve essere contabilizzata tempestivamente nel **conto economico** dell'esercizio in cui è individuato in **corrispondenza della voce a cui afferisce**.

Se è **rilevante**, l'Oic 29 stabilisce la necessità:

- di operare la correzione sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza, generalmente negli utili portati a nuovo o in altra componente del netto se più appropriata;
- e, **ai soli fini comparativi**:
 1. se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
 2. se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente;

salvo il caso in cui non sia fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo dell'errore.

Definito l'inquadramento contabile, dal punto di vista **fiscale**, in assenza di specifiche indicazioni per i soggetti *Oic-adopter* dopo l'introduzione del principio di **derivazione rafforzata**, rifacendosi a quanto previsto per i soggetti las, e quindi alle [circolari 7/E/2011](#) e [31/E/2011](#), era stato chiarito che la derivazione rafforzata non potesse mai **determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili**, anche se non rilevanti, essendo fuori competenza.

L'unica strada per attribuire rilevanza fiscale alla correzione di errori contabili era la presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore**, entro i termini previsti per l'accertamento.

Il contribuente doveva pertanto:

- nella **dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui era rilevato a conto economico l'errore non rilevante, apportare apposita variazione fiscale in aumento**;
- presentare, entro i termini dell'accertamento, una **dichiarazione integrativa relativa all'anno in cui era stato commesso l'errore contabile** in modo da far emergere fiscalmente il relativo componente di reddito.

La strada fin qui delineata è stata superata con la pubblicazione sulla **Gazzetta Ufficiale n. 143 del 21.06.2022 del [D.L. 73/2022](#)** (c.d. "**Decreto Semplificazioni fiscali**"), che, semplificando la procedura già **dal periodo d'imposta in corso** (2022 per i soggetti solari), ha previsto che il criterio di **derivazione rafforzata** trova ora applicazione anche in relazione alle **poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili**: non è quindi più



necessario presentare la **dichiarazione integrativa per il loro riconoscimento fiscale**.

Importante in ogni caso evidenziare che la nuova disposizione si **applica solo ai componenti negativi di reddito relativi ad esercizi** per i quali non è **scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa**, che deve essere trasmessa **entro i termini previsti per la decadenza dell'attività di accertamento**, quindi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ordinariamente presentata.