



NEWS

# Euroconference

**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'agevolaione** 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 è 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 più unità immobiliari di categoria A/3.

Pertanto, nel caso di interventi che comportino il cambio di destinazione di uso di una o più unità 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 unità 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 strumentalità, 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), nonché 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 è suddivisa al mantenimento dei presupposti dell'agevolazione.

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



Relativamente agli interventi agevolabili realizzati su **unità? immobiliari residenziali** adibite **promiscuamente** anche **all'esercizio dell'arte o della professione** ovvero di **attività? 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 **unità? immobiliari residenziali** adibite **promiscuamente** all'attività? 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

Seminario di specializzazione

### **LE NOVITÀ IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA ED ESTEROMETRO**

[Scopri di più >](#)

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 **perplessità 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 attrezature 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

Seminario di specializzazione

**SOSTENIBILITÀ D'IMPRESA: RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA, SOCIETÀ BENEFIT, COMPLIANCE E RATING ESG, NORMATIVE ESISTENTI, SVILUPPI FUTURI**

[Scopri di più >](#)

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**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

---

## **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 informazione 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-adopted* 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.