

Edizione di giovedì 15 dicembre 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Conversione dei saldi in valuta delle stabili organizzazioni](#)

di Fabio Landuzzi

ADEMPIIMENTI

[Il nuovo spesometro trimestrale – parte I°](#)

di Luca Caramaschi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Le novità in materia di cedolare secca sugli affitti](#)

di Luca Mambrin

PROFESSIONISTI

[Trasferte professionisti: il committente può pagare le spese di viaggio](#)

di Fabio Garrini

IVA

[Dilemma del costruttore: vendere l'immobile con IVA o in esenzione?](#)

di Cristoforo Florio

BUSINESS ENGLISH

[Home improvement tax credit: come tradurre il “bonus” ristrutturazioni](#)

di Stefano Maffei

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Conversione dei saldi in valuta delle stabili organizzazioni

di Fabio Landuzzi

Il **D.L. 193/2016**, nella “versione” convertita nella L. 225/2016, contiene un aggiornamento della disposizione relativa alla rilevanza fiscale **della conversione dei saldi in valuta delle stabili organizzazioni estere** di imprese italiane non ubicate in Paesi dell’area Euro.

La **norma vigente** sino a tutto il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2016, contenuta al **secondo periodo del comma 2 dell’articolo 110 del Tuir**, prevede che la **conversione in euro** dei **saldi di conto** delle stabili organizzazioni estere sia effettuata secondo il **cambio vigente alla data di chiusura** dell’esercizio, e che le differenze rispetto ai saldi di conto dell’esercizio precedente **non concorrono alla formazione del reddito imponibile** dell’impresa residente.

La modifica, apportata dall’**articolo 7-quater, comma 2, del D.L. 193/2016**, al **secondo periodo del sopracitato comma 2 dell’articolo 110 del Tuir**, sostituisce il riferimento alla conversione effettuata al “*cambio alla data di chiusura dell’esercizio*” con il riferimento al “**cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti principi contabili**”.

La modifica intende correttamente allinearsi al **principio di derivazione** e fa assurgere perciò ai principi contabili, ed in modo particolare ai **principi OIC 26 e OIC 17**, nel caso di specie, una funzione non solo contabile e bilancistica, bensì anche fiscale.

Occorre rammentare che, secondo le indicazioni dell’OIC 17 in materia di consolidamento dei bilanci delle partecipate estere, come previsto al par. 122, la **traduzione del bilancio redatto in valuta estera** si effettua utilizzando:

- per la conversione delle **attività e passività**, il **cambio a pronti alla data di bilancio**;
- per le voci di **conto economico**, il cambio della data di ogni operazione, che è tuttavia surrogabile, per ragioni di ordine pratico, dall’utilizzo del **cambio medio del periodo**.

La norma conferma, anche nella versione novellata con il riferimento al cambio utilizzato in bilancio secondo corretti principi contabili, la **non concorrenza alla formazione del reddito delle differenze** rispetto ai saldi di conto dell’esercizio precedente. Occorre perciò rivolgere attenzione al fatto che la neutralità fiscale disposta dalla norma è riferita solo agli **scostamenti rispetto ai saldi di conto dell’esercizio precedente**, e non abbraccia perciò altri tipi di differenze che potrebbero sortire, ad esempio, dall’uso di tassi di cambio diversi o da altre fonti.

In sostanza, il Legislatore ha inteso guardare alle **differenze cambio riferite alle poste**

patrimoniali delle stabili organizzazioni come a componenti originate da **mere fluttuazioni dei tassi di conversione** dei saldi in valuta alle rispettive date di chiusura del periodo d'imposta, e quindi come a poste di **mero allineamento** contabile perciò **prive di un contenuto realmente reddituale**. Quindi, se tali differenze vengono contabilizzate nel conto economico dell'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi devono essere oggetto di variazioni in aumento o in diminuzione per la loro **neutralizzazione**; qualora siano state imputate direttamente a patrimonio netto, non occorrerà invece operare alcun riallineamento del risultato imponibile rispetto al risultato d'esercizio.

Analoga modifica normativa viene poi introdotta anche nel successivo **terzo periodo del comma 2 dell'articolo 110** del Tuir, con riguardo alle società che, in ragione dei sistematici rapporti in valuta estera, si sono dotate di **sistemi di contabilità plurimonetaria**; anche in questo caso, l'intervento del Legislatore ha inserito il **riferimento al cambio utilizzato nel bilancio in base a corretti principi contabili** per i rispettivi saldi dei conti.

Il principio contabile **OIC 26, par. 43 – 44**, regola la gestione della contabilità plurimonetaria richiamando l'impianto di **un'apposita contabilità sezionale**.

Si osserva infine che le modifiche apportate dal D.L. 193/2016 hanno **effetto** dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, ma sono espressamente **fatti salvi i comportamenti pregressi** posti in essere in conformità alle disposizioni così introdotte.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ADEMPIMENTI

Il nuovo spesometro trimestrale – parte I°

di Luca Caramaschi

Il nuovo **spesometro** trimestrale è legge. Con la L. – di conversione – 225/2016, entrata in vigore lo scorso 2 dicembre, trovano definitiva conferma le previsioni contenute nell'[articolo 4 del D.L. 193/2016](#), che vanno a modificare e sostituire le disposizioni in precedenza contenute nell'[articolo 21 del D.L. 78/2010](#). Difatti, con la completa riscrittura del citato articolo 21, viene sostituito l'attuale adempimento della comunicazione nota come “**spesometro**” – che dovrà essere comunque presentato ancora una volta con riferimento alle operazioni dell'anno 2016 – con una comunicazione telematica dei dati relative alle **fatture** emesse, ricevute e registrate nel **trimestre** di riferimento a partire dal **1° gennaio 2017**. La nuova comunicazione riguarderà anche i dati contenuti nelle bollette doganali d'importazione, nonché i dati contenuti nelle note di variazione. La trasmissione telematica dei dati dovrà avvenire, per quasi tutti i trimestri, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ciascun trimestre di riferimento, con una **posticipazione** al 16 settembre della scadenza riferita al secondo trimestre, probabilmente per agevolare i contribuenti al rientro dalla pausa estiva.

Per agevolare l'avvio del nuovo adempimento il decreto prevede – in fase di prima applicazione – che la comunicazione relativa al **primo semestre** venga effettuata entro la scadenza del **25 luglio 2017**. Con riferimento a tale prima **scadenza** è curioso notare come la stessa “anticipa” di quasi due mesi – in relazione ai dati del secondo semestre del 2017 – l'ordinario termine di scadenza stabilito a regime. Sembra, quindi, che la parola “semestre”, contenuta nel comma 4 dell'articolo 4 del testo di legge, possa rappresentare un refuso posto che il **differimento** avrebbe avuto maggiore ragion d'essere in relazione ai soli dati delle operazioni effettuate nel primo trimestre 2017. Vedremo se da qui alla scadenza il legislatore interverrà per porre rimedio a questa “anomalia”, che obbligherebbe i contribuenti (e i loro commercialisti) a fare “i salti mortali” per elaborare in davvero poco tempo i dati delle fatture emesse, ricevute e registrate fino alla data del 30 giugno 2017.

TRIMESTRE DI RIFERIMENTO

- 1° TRIMESTRE (gennaio/febbraio/marzo)
- 2° TRIMESTRE (aprile/maggio/giugno)
- 3° TRIMESTRE (luglio/agosto/settembre)
- 4° TRIMESTRE (ottobre/novembre/dicembre)

SCADENZA COMUNICAZIONE

- 31 maggio (primo invio 25 luglio 2017)
- 16 settembre (primo invio 25 luglio 2017)
- 30 novembre
- 28 febbraio

L'invio dei dati dovrà avvenire in forma **analitica** (e, quindi, non sarà possibile in alcun modo inviare i dati in forma aggregata) e con modalità che, seppur stabilite da un apposito **provvedimento** Direttoriale, dovranno quanto meno prevedere:

1. i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
2. la data e il numero della fattura;
3. la base imponibile;
4. l'aliquota applicata;
5. l'imposta;
6. la tipologia dell'operazione.

Dal punto di vista dei **soggetti** obbligati, il nuovo adempimento si presenta con un **ambito di applicazione** estremamente **ampio**; diversamente dal precedente **spesometro**, che al contrario contava diverse ipotesi di esclusione, la norma prevede solo uno specifico esonero per i **piccoli agricoltori** con ridotto volume d'affari (quelli del [comma 6 dell'articolo 34 del D.P.R. 633/1972](#)), ma solo se situati nelle zone montane di cui [articolo 9 del D.P.R. 601/1973](#). Quindi, detti soggetti, quando non operano in queste zone, pur essendo **esonerati** dagli obblighi Iva, dovranno comunque inviare i dati.

Accanto all'obbligo di trasmissione telematica delle operazioni certificate mediante **fattura**, il D.L. 193/2016, introduce l'ulteriore obbligo di trasmissione telematica dei dati contenuti nelle **liquidazioni periodiche** effettuate ai fini Iva. Tale ulteriore adempimento, previsto dal nuovo [articolo 21-bis](#) inserito nel D.L. 78/2010, dovrà seguire la medesima periodicità **trimestrale** e le scadenze previste per la comunicazione di cui al precedente articolo 21. È quindi ragionevole attendersi, per ragioni di **economicità** e snellezza dell'adempimento, che tanto la comunicazione dei dati riferiti alle fatture che quelli delle liquidazioni vengano accorpati in un'unica **trasmissione telematica**.

L'[articolo 21-bis](#) precisa, inoltre, che restano fermi gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate. Ciò significa che se il contribuente liquida l'Iva con cadenza mensile dovrà continuare nel procedere al versamento della relativa imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, anorché i relativi dati vengano poi trasmessi **trimestralmente**. Per tali soggetti, certamente, sarà il provvedimento direttoriale nonché il modello di prossima emanazione a prevedere le precise modalità di inoltro dei dati: è ragionevole pensare che ciò avvenga con l'esposizione dei dati riferiti alle **singole** liquidazioni mensili ricomprese in ciascun **trimestre**, senza operare alcun tipo di aggregazione che potrebbe rivelarsi fuorviante laddove tra le varie mensilità del trimestre operino **compensazioni interne** con crediti di periodo. In proposito il D.L. 193/2016 precisa che la comunicazione va presentata anche nell'ipotesi di liquidazioni con **eccedenza a credito**.

Sul versante degli esoneri, il nuovo [articolo 21-bis](#) prevede l'esclusione da questo adempimento per quanti non sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva o alla effettuazione delle liquidazioni periodiche. Si tratta, nello specifico, di tutti quei soggetti, spesso di ridotte dimensioni che fruiscono di **regimi particolari** o di soggetti che, in ragione della tipologia di operazioni effettuate, godono di **semplificazioni** sotto il profilo degli adempimenti Iva. A titolo **esemplificativo** e non esaustivo si ricordano:

- i contribuenti “minimi” di cui all'[**articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 98/2011**](#);
- i contribuenti in regime “forfettario” di cui alla legge 190/14 (Stabilità 2015);
- i soggetti che applicano il regime forfettario di cui alla L. 398/1991;
- i soggetti in dispensa da adempimenti ai sensi dell'[**articolo 36-bis del D.P.R. 633/1972**](#) ;
- i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti;
- i produttori agricoli in regime di esonero ai sensi del [**comma 6 articolo 34 del D.P.R. 633/1972**](#);
- i soggetti che esercitano attività di intrattenimento e che assolvono l’Iva forfettariamente ai sensi del comma 6 dell'[**articolo 74 del D.P.R. 633/1972**](#).

È importante precisare che i richiamati **esoneri** riguardano solo l’obbligo di trasmissione dei dati relativi alle **liquidazioni periodiche** ma non anche l’obbligo di comunicare i dati relativi alle **fatture** emesse, ricevute e registrate (adempimento che prevede quale unico esonero quello degli agricoltori di ridotte dimensioni situazioni nelle zone montane). Per quanti operano, invece, in regime di **separazione delle attività** ai fini Iva, ai sensi dell'[**articolo 36 del D.P.R. 633/1972**](#), la norma prevede che la trasmissione abbia ad oggetto unicamente la liquidazione **riepilogativa** delle diverse attività esercitate.

L’invio telematico dei dati relativi agli esiti delle liquidazioni periodiche costituirà un elemento di “**dialogo**” tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria. Qualora, infatti, dai controlli eseguiti dall’Agenzia emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente verrà **informato** dell’esito con modalità che dovranno essere previste da un apposito provvedimento direttoriale. Il contribuente, in questo caso, potrà fornire i chiarimenti necessari o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente oppure procedere alla **regolarizzazione** facendo ricorso allo strumento del **ravvedimento operoso**. È, quindi, importante rilevare che i controlli effettuati dall’Amministrazione finanziaria, in relazione all’inoltro telematico degli esiti delle liquidazioni periodiche, non costituiscono un motivo **ostativo** alla possibilità di godere delle riduzioni nella misura delle sanzioni previste dall'[**articolo 13 del D.Lgs. 472/1997**](#) (il **ravvedimento operoso**, appunto).

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Convegno di aggiornamento

**LA DICHIARAZIONE IVA E LE NOVITÀ
NORMATIVE ED INTERPRETATIVE**

IMPOSTE SUL REDDITO

Le novità in materia di cedolare secca sugli affitti

di Luca Mambrin

Con la **pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale della L. 225/2016 di conversione del D.L. 193/2016, sono entrate in vigore a decorrere dal **3 dicembre 2016** le novità introdotte dal decreto fiscale, tra cui anche quelle in materia di **cedolare secca**.

In particolare, è stato modificato l'[**articolo 3, comma 3, del D.Lgs. 23/2011**](#), il quale ora prevede che:

- nei casi di **omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione**, trovi applicazione [**l'articolo 69 del D.P.R. 131/1986**](#) che prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa dal **120% al 240%** dell'**imposta dovuta**; tuttavia se la richiesta di registrazione è effettuata con **un ritardo non superiore a 30 giorni** verrà irrogata una sanzione dal **60% al 120%** dell' ammontare delle imposte dovute con un **minimo di 200 euro**. Tale norma **non è stata modificata** dalle norme introdotte dal decreto in esame;
- la **mancata presentazione** della comunicazione relativa alla proroga del contratto **non comporta** la **revoca** dell'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione qualora il contribuente abbia mantenuto un **comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca**, effettuando i **relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca** nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi. In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla **proroga**, anche tacita, o alla **risoluzione del contratto** di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca entro **trenta giorni** dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione nella misura fissa pari ad **euro 100**, ridotta ad **euro 50** se la comunicazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Rispetto al passato, quindi, la **mancata presentazione** della comunicazione relativa alla proroga, obbligatoria ad esempio anche nei casi di rinnovo automatico del contratto (contratti di locazione 4+4 o 3+2), che doveva avvenire attraverso la **presentazione del modello RLI entro 30 giorni dalla proroga** con modalità telematica o cartacea presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, barrando l'apposita casella relativa alla cedolare secca, **non comporterà più la revoca dell'opzione** nel caso in cui **il contribuente abbia tenuto un comportamento concludente** con la volontà di applicare tale regime, attraverso:

- la **corretta indicazione** dei **redditi percepiti** nel modello Unico o nel modello 730 indicando l'opzione per la cedolare secca;
- effettuando i **relativi versamenti** dell'imposta sostitutiva dovuta utilizzando i corretti

codici tributi previsti.

La norma oltre a prevedere **la mancata decadenza** dal regime di cedolare secca in caso di mancata comunicazione della proroga ha disposto tuttavia l'introduzione di una **specifica sanzione** pari ad **euro 100** nel caso in cui il ritardo sia superiore a **30 giorni**, che eventualmente può essere ridotta ad **euro 50** se si presenta la comunicazione con un ritardo **non superiore** a trenta giorni.

Si noti che le nuove disposizioni risultano essere **positive** per il contribuente in quanto non lo fanno **decadere** dall'applicazione della cedolare secca, tuttavia, il regime sanzionatorio previsto risulta essere **meno benevolo** rispetto alla mancata comunicazione della proroga in caso di contratti per i quali **non si è optato** per la cedolare per i quali **non è prevista alcuna sanzione**; ad essere sanzionato per tali tipologie di contratti sarà l'eventuale **mancato pagamento dell'imposta di registro** dovuta sulla proroga, pari al 30% dell'imposta (ridotta alla metà, ovverosia al 15%, nel caso di versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni).

L'inasprimento delle sanzioni è previsto anche nel caso di **mancata comunicazione di risoluzione del contratto** di locazione con applicazione della cedolare secca.

L'[**articolo 3, comma 3, del D.Lgs. 23/2011**](#), come modificato dal D.Lgs. 158/2016 prevedeva infatti che, in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione, per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta cedolare secca, **entro trenta giorni** dal verificarsi dell'evento, si dovesse applicare la **sanzione in misura fissa pari a euro 67**, ridotta a **euro 35** se presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Con la modifica introdotta dalla L. 225/2016 la sanzione è pari a quella prevista in caso di **mancata comunicazione della proroga**, ossia:

- **euro 100 se il ritardo è superiore a 30 giorni;**
- **euro 50 se il ritardo della comunicazione è inferiore a 30 giorni.**

Anche in questo caso con le modifiche introdotte dal D.L. 193/2016 aumenta il divario a livello di sanzioni rispetto al caso di **mancata comunicazione della risoluzione** del contratto senza cedolare secca che non è sanzionata, mentre si applicano sanzioni pari al **30% o al 15%** in caso di mancato versamento dell'imposta di registro sulla risoluzione (67 euro).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO

**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**



PROFESSIONISTI

Trasferte professionisti: il committente può pagare le spese di viaggio

di Fabio Garrini

Il D.L. 193/2016, convertito e pubblicato in Gazzetta Ufficiale, prevede la revisione, a decorrere dal 2017, del meccanismo di gestione delle **spese di viaggio sostenute dal committente a favore del professionista** chiamato ad espletare un incarico (si pensi all'ingegnere che si sposta per periziare un immobile). In modo condivisibile, si statuisce che tali spese **non rappresentano più reddito in natura per il professionista**. In particolare, **il decreto fiscale ha corretto la previgente disciplina che non considerava le spese di viaggio**, con conseguenti poco ragionevoli storture applicative legate appunto alla rilevanza reddituale di tali spese in capo al professionista, pur se sostenute dal committente.

Le spese di viaggio

È ben nota a tutti i professionisti l'anomalia fiscale che viene a crearsi in merito alle **spese di trasferta**: qualora tali spese (o, quanto meno, talune di esse) siano sostenute nell'interesse di un cliente nello svolgimento di un incarico professionale, il sistema determina il prodursi di un **indubbio fenomeno di doppia imposizione**. Se infatti il professionista si trova a recarsi in trasferta e paga in proprio le spese di viaggio che addebiterà al committente, si presenta il rischio di **tassare l'addebito potendo dedurre spesso solo in minima parte le spese sostenute**.

Infatti, il **sostenimento di tali spese da parte del committente** può generare perversi fenomeni reddituali in capo al professionista, posto che esse assumerebbero la qualifica di **compensi in natura**.

Per cercare di ovviare a tali problemi constano diversi interventi, l'ultimo dei quali proprio in sede di conversione del recente decreto fiscale, D.L. 193/2016. Vediamo l'evoluzione normativa:

- il primo intervento in ordine di tempo è quello recato dal **L. 223/2006** che stabilì la piena deducibilità delle spese **sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura** (altresì definite "prepagate"); un meccanismo perverso, di fatto inapplicabile per la complessità delle questioni amministrative che si venivano a creare. Tale disciplina è risultata applicabile **sino al 2014**;
- il secondo intervento, che ha esplicato efficacia **dal 2015**, e puntava a superare tale scenario, è quello recato dal **Lgs. 175/2014**, che eliminò tale previsione, statuendo che **le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande non costituiscono**

compensi in natura. Rimaneva scoperto il nodo delle spese di viaggio che, se pagate direttamente dal committente, costituiscono compensi in natura per il professionista che si è spostato;

- da ultimo, occorre annoverare il recente intervento del **L. 193/2016** che esclude il formarsi di un reddito in natura in relazione alle spese di **viaggio** pagate dal committente. Dal 2017 tutte queste spese possono essere tranquillamente pagate dal committente senza che si vengano a presentare ricadute reddituali in capo al professionista incaricato della trasferta.

L'intervento di per sé è molto semplice e **risolve la lacuna** che era rimasta a seguito del D.Lgs. 175/2014. Il decreto fiscale, di fatto, equipara il trattamento fiscale delle spese di viaggio e trasporto a quelle alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. Ovviamente tale **equiparazione riguarda unicamente l'esclusione dalla retribuzione in natura di tali componenti, non anche le limitazioni alla deduzione** (le spese di viaggio, infatti, rimangono deducibili al 100%; ad eccezione dei costi auto che invece continuano a subire le limitazione dell'[**articolo 164 Tuir**](#)).

Decorrenza

In conclusione, occorre proporre anche una breve riflessione in merito alla decorrenza della nuova previsione: il [**comma 5 dell'articolo 7-quater del D.L. 193/2016**](#) afferma che tale previsione **"si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017."**

Si pongono i medesimi dubbi che erano sorti con il D.Lgs. 175/2014 in merito alla questione riguardante quale sia il **periodo d'imposta cui far riferimento**, se quello del committente (che potrebbe anche essere diverso da quello solare) o quello del professionista. Pare lecito assumere le medesime conclusioni già proposte dalla [**circolare AdE 31/E/2014**](#) in relazione al precedente intervento normativo: il periodo d'imposta cui far riferimento è quello del **professionista**, il quale presenta periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Occorre quindi concludere che la nuova previsione riguarderà le trasferte (o, per meglio dire, le prestazioni di viaggio e trasporto risultanti dai documenti di spesa) **a partire dal 1.1.2017**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



IVA

Dilemma del costruttore: vendere l'immobile con IVA o in esenzione?

di Cristoforo Florio

Nel corso dell'attività di costruzione e vendita di immobili l'imprenditore può talvolta trovarsi dinanzi ad un interrogativo: la **valutazione di convenienza** nel vendere gli immobili costruiti dalla sua impresa **con applicazione dell'IVA** o in esenzione.

Malgrado il quesito presenti profili squisitamente tributari la sua corretta risoluzione è suscettibile di determinare delle conseguenze economiche e pratiche che possono essere non trascurabili, sia sotto il profilo dei **costi del conto economico** dell'impresa costruttrice che relativamente all'**appetibilità commerciale** del prezzo di vendita degli immobili.

Il tema si presenta particolarmente rilevante in relazione alle cessioni degli **immobili aventi natura abitativa**, per i quali si può verificare, in alcuni casi, una vera e propria **contrapposizione di interessi** tra il venditore e l'acquirente persona fisica.

Da un lato, infatti, l'impresa costruttrice può avere interesse ad applicare l'IVA sulla vendita onde **evitare effetti negativi** sul *pro-rata* dell'anno e, cioè, sulla percentuale di IVA detraibile nell'anno. La vendita in esenzione da IVA, infatti, è suscettibile di determinare una "trasformazione", in tutto o in parte, dell'IVA detraibile in IVA indetraibile; l'imposta, cioè, si tramuta in un "costo", con un vero e proprio **incremento degli oneri di costruzione** e conseguente compressione dei margini di guadagno dell'impresa. Inoltre, la cessione in esenzione da IVA potrebbe comportare **l'obbligo di rettificare anche la detrazione dell'IVA operata nei 10 anni precedenti**, a decorrere dalla data di ultimazione dell'immobile.

Il regime di esenzione IVA, dunque, rischia di impattare negativamente sia sull'anno in corso (anno di cessione) che su quelli precedenti, secondo i chiarimenti che si forniranno nel prosieguo.

Esaminando invece la situazione dal lato dell'acquirente finale persona fisica le valutazioni sono del tutto diverse; l'opzione per l'applicazione dell'IVA, infatti, determinerebbe per quest'ultimo l'obbligo di pagamento dell'imposta **sul prezzo di compravendita indicato nel contratto di vendita** in luogo del valore catastale del bene, normalmente inferiore all'importo della transazione immobiliare.

La persona fisica che acquista l'immobile ha **interesse alla vendita in esenzione da IVA**, in quanto ciò gli consentirebbe di corrispondere l'imposta di registro dovuta sull'acquisto in base

alla **regola del “prezzo-valore”**; in altri termini, tale imposta sarà calcolata su una base imponibile determinata **in misura pari al valore catastale** (e non sul prezzo di compravendita), con un conseguente risparmio d'imposta per l'acquirente. Diversamente, l'opzione per l'IVA da parte del costruttore – al di là dell'aliquota IVA applicabile (4% nell'ipotesi di “prima casa”, 10% nel caso di “seconda casa” non di lusso e 22% nel caso di abitazioni accatastate in una delle categorie A/1, A/8 o A/9) – determina, in gran parte dei casi, un **aggravio di costi per l'acquirente persona fisica**, a causa della diversa base imponibile su cui corrispondere le imposte di acquisto.

Non sempre, tuttavia, l'impresa costruttrice ha facoltà di scelta in merito al regime IVA da applicare alla cessione degli immobili edificati.

L'[articolo 10, comma 1, numero 8-bis, del D.P.R. 633/1972](#) dispone infatti che le cessioni di fabbricati abitativi poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati **entro i cinque anni dalla fine dei lavori edili** sono **obbligatoriamente assoggettate ad IVA**.

Al superamento del termine quinquennale, la vendita dei suddetti fabbricati è esente, a meno che l'impresa costruttrice/ristrutturatrice non abbia esercitato **l'opzione per l'applicazione volontaria dell'IVA sulla compravendita**.

Dunque, entro i cinque anni dall'ultimazione della costruzione o della ristrutturazione, non vi è alcuna possibilità di scelta per il costruttore: **la vendita è obbligatoriamente soggetta ad IVA**.

Solo al superamento del quinquennio entra in gioco il “dilemma del costruttore”: occorre cioè scegliere quale sia la strada più conveniente da intraprendere, ovvero decidere se vendere l'immobile con applicazione per l'IVA o in regime di esenzione. Da un lato, vi sono infatti le conseguenze negative ai fini IVA in capo all'impresa costruttrice e, dall'altro, vi sono gli aspetti relativi alla possibile riduzione dell'esborso finale dovuto dal compratore finale, con conseguente **possibilità di commercializzare più agevolmente l'immobile**.

Le **valutazioni** che deve operare l'impresa di costruzioni sono, essenzialmente, le seguenti.

La vendita in esenzione del fabbricato costruito dalla medesima impresa venditrice genera una quota di IVA indetraibile **proporzionata alle operazioni esenti rispetto al totale delle operazioni** dell'anno; maggiori sono le operazioni esenti rispetto al totale volume d'affari e maggiore sarà la quota di IVA indetraibile per il costruttore. Si verrà a determinare, cioè, una **limitazione della detrazione dell'IVA assolta** nell'anno della vendita dell'immobile, che si riverbera “a pioggia” **su qualsiasi tipologia di acquisto**, inclusi – quindi – anche gli acquisti di beni e/o servizi non specificamente relativi all'attività immobiliare.

Facciamo un esempio “semplificato”.

Un'impresa di costruzioni vende nel 2016 due fabbricati abitativi di sua costruzione (immobile A e B), **entrambi ultimati da 6 anni**. L'immobile A viene venduto a 100, oltre IVA, avendo

l'impresa optato per l'applicazione volontaria dell'imposta, mentre l'immobile B viene alienato a 200, in esenzione da IVA. In tale caso, il volume d'affari complessivo dell'anno è pari a 300 (100 + 200). Il **pro-rata di detraibilità dell'anno sarà pari al 33%** (calcolato come rapporto tra i 100 di operazioni imponibili rispetto al volume d'affari complessivo di 300), conseguentemente l'IVA indetraibile dell'anno 2016 sarà pari al 67% (calcolato come "complemento a 1" dell'IVA detraibile, quindi pari alla differenza tra 100% e 33%) e riguarderà tutti gli acquisti di beni e/o servizi dell'anno 2016. Ipotizzando che l'IVA su tutti gli acquisti del 2016 sia stata pari a complessivi 100, l'**IVA indetraibile che si trasforma in un vero e proprio costo** sarà pari a 67 (67% di 100), con un aggravio di spese del conto economico di pari importo.

L'esempio testé riportato evidenzia gli effetti economici cui potrebbe andare incontro il costruttore in caso di vendita esente dell'immobile e può spiegare per quale motivo questi abbia **interesse a vendere il bene con opzione per l'applicazione per l'IVA**; nell'ipotesi di cessione soggetta ad IVA, infatti, il costruttore non avrebbe avuto alcun aggravio di costo.

Ma una precisazione è doverosa: la valutazione di convenienza deve essere operata anche in funzione della **tipologia di costi sostenuti dall'impresa costruttrice**. Laddove, infatti, il fabbricato sia stato costruito dall'impresa utilizzando proprie maestranze, è evidente che una quota parte dei costi di costruzione del fabbricato sarà stata rappresentata dalle **buste paga degli operai impiegati sul cantiere**, che sono spese al di fuori del campo di applicazione dell'IVA; pertanto, su tali costi il *pro-rata* non sortirà alcun effetto negativo, trattandosi di elementi non soggetti ad IVA. A questo punto, le limitazioni alla detrazione IVA impatterebbero esclusivamente sugli acquisti delle materie prime e sui beni finiti nonché sugli altri acquisti di beni e/o servizi soggetti ad IVA.

Con riferimento agli anni precedenti, va infine evidenziato che la cessione in esenzione da IVA potrebbe determinare una **rettifica della detrazione dell'IVA operata**.

Senza alcuna pretesa di esaustività si evidenzia che l'[articolo 19-bis2 del D.P.R. 633/1972](#) prevede l'obbligo di rettificare la detrazione IVA qualora l'immobile sia ceduto in regime di esenzione **entro un "periodo di sorveglianza"** che, per tale tipologia di beni, è pari a 10 anni. In particolare, la rettifica sarà pari ai **decimi mancati alla scadenza del periodo decennale**. Inoltre, qualora a seguito della cessione si generi una variazione del *pro rata* superiore al 10%, vi sarà l'obbligo di rettificare l'IVA su tutti gli acquisti di beni ammortizzabili, inclusi gli immobili, effettuati all'interno del periodo decennale di sorveglianza.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Milano Verona



BUSINESS ENGLISH

Home improvement tax credit: come tradurre il “bonus” ristrutturazioni

di Stefano Maffei

Non sono certo io a dovervi spiegare le complicate agevolazioni fiscali per le **ristrutturazioni** (da tradurre in inglese con *home improvements* oppure *home renovation*, anche se qualche volta troverete anche l'espressione *repairs and maintenance*). Posso però forse aiutarvi per tradurre in inglese questi concetti e le domande tipiche di **clienti e colleghi stranieri** in merito ad eventuali vantaggi fiscali in questo o quel Paese.

Nel descrivere il sistema normativo può essere utile prendere le mosse dalla **cornice legislativa** che stabilisce certi vantaggi o bonus fiscali per le ristrutturazioni. Ad esempio potremmo scrivere che *The Italian Statute No Y of the year XXXX* (la **legge** numero y, dell'anno XXXX.) *provide for a Home Improvement Incentive Scheme, which will run* (che **resterà in vigore** dal) *from 1 December 2030 to 31 December 2035 for homeowners* (per i possessori di una abitazione ad uso residenziale)

La domanda tipica di un cliente potrebbe quindi essere: *Do I get a tax break /tax credit for all the money I've spent fixing up my house?* (ho diritto ad un **credito fiscale** per le spese fatte per la mia casa?) La risposta sarà, in certi casi sì, e in certi casi no. *But one thing is certain: You'll need to keep track* (letteralmente: **tenere traccia, documentare**) *of all those home improvement expenses.*

A seconda delle regole di ogni singolo Paese scriveremo qualcosa su questa falsariga: *the works must be energy-related in order to maximise the tax benefit* (quando i lavori comportano un **risparmio energetico**, il beneficio fiscale è massimo). Oppure, laddove la legge preveda una **soglia massima** per il rimborso fiscale, è corretto scrivere *where the cost of the improvements exceeds €50,000 per property, a maximum credit of €4,000 per property will apply*. Anche i **tempi del rimborso** fiscale sono importanti: ad esempio, *the credit is payable over the two/five/ten years following the year in which the work is carried out and paid for.*

In un **parere** (che si traduce *advice*, ve lo ricordo) potremmo quindi esordire, prima di entrare nel merito, con la frase: *In Italy, there are a number of ways that you can use home renovations and improvements to minimize your taxes.*

Tanti auguri di Buon Natale e Felice Anno nuovo, e a risentirci nel 2017. Per maggiori informazioni sull'inglese giuridico e commerciale visitate il sito www.eflit.it



DOTTRYNA
Euroconference

*La soluzione autorale che va oltre
la "tradizionale" banca dati*