

Edizione di venerdì 11 marzo 2016

BILANCIO

[I derivati nel bilancio 2015](#)

di Federica Furlani

CONTENZIOSO

[Accertamento fiscale e prove atipiche](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Responsabilità per il mancato pagamento dei dazi nelle vendite on line](#)

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

[Accertamento surrogatorio: nuove valutazioni su elementi già conosciuti](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

[Nuova agevolazione prima casa: opportunità e vincoli](#)

di Cristoforo Florio

BACHECA

[Il monitoraggio fiscale e le patrimoniali estere – OneDay Master](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

BILANCIO

I derivati nel bilancio 2015

di Federica Furlani

La disciplina degli **strumenti finanziari derivati** è tornato particolarmente in auge a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015 alla loro valutazione, al loro trattamento contabile e alla loro rappresentazione in bilancio, applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Ma come vanno trattati nel **bilancio 2015** che ci apprestiamo a chiudere?

Il **codice civile** ante D.Lgs. 139/2015 non contiene indicazioni specifiche per quanto riguarda la rilevazione e la valutazione degli strumenti finanziari derivati.

Si limita a prescrivere una serie di **informazioni da inserire nella Nota integrativa** (art. 2427-bis cod. civ) e **nella Relazione sulla gestione** (art. 2428 cod. civ.).

In particolare, la loro presenza, sia con **finalità di copertura che speculativa**, obbliga l'impresa fino al 31 dicembre 2015, ai sensi dell'art. 2427-bis, co. 1, cod. civ. ad indicare nella Nota integrativa, per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati:

a) il loro ***fair value***, da determinarsi con riferimento:

- al **valore di mercato**, per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo; qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo;
- al **valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione** generalmente accettati, per gli strumenti per i quali non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato;

b) le **informazioni sulla loro entità e sulla loro natura**.

Sono definiti strumenti finanziari derivati anche quelli **collegati a merci** che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il **diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari**, ad eccezione del caso in cui si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. il **contratto** sia stato concluso e sia mantenuto per soddisfare le **esigenze** previste dalla

- società che redige il bilancio di acquisto, di vendita o di utilizzo delle merci;
2. il contratto sia stato destinato a tale scopo **fin dalla sua conclusione**;
 3. si prevede che il contratto sia eseguito mediante **consegna** della merce.

Dettagli sulla rappresentazione in Nota integrativa sono contenuti nell'**OIC 3** che riporta in allegato due esempi di **informazioni tabellari** dove riportare i contratti derivati, rispettivamente di negoziazione e di copertura, con l'avvertenza che il dettaglio di tali tabelle è sicuramente opportuno nel caso in cui il numero di contratti sia **rilevante**. Laddove il numero fosse contenuto, possono essere sostituite da **un'informativa per ogni contratto** con l'indicazione di:

- tipologia del contratto derivato;
- finalità (*trading* o copertura);
- valore nozionale;
- rischio finanziario sottostante (rischio di tasso di interesse, di cambio, creditizio, ecc.);
- *fair value* del contratto derivato;
- attività o passività coperta (per i contratti derivati di copertura);
- *fair value* dell'attività o passività coperta se disponibile (per i contratti derivati di copertura).

Fino al 31 dicembre 2015 gli strumenti finanziari derivati costituiscono pertanto **operazioni fuori bilancio** che impongono oltre all'informativa in Nota integrativa, anche la **rilevazione delle perdite presunte** in apposito fondo rischi ed oneri, denominato "**Fondi per perdite potenziali correlate a strumenti derivati**" (**OIC 31**), deputato ad accogliere passività connesse a situazioni **già esistenti** alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.

L'art. 2428, co. 2 n. 6-bis cod. civ. richiede infine che nella **Relazione sulla gestione** risultino, in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari, se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:

- **gli obiettivi e le politiche** della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la **politica di copertura** per ciascuna principale categoria di operazioni previste;
- **l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.**

CONTENZIOSO

Accertamento fiscale e prove atipiche

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 403 del 13 gennaio 2016** la Corte di Cassazione, Sezione Quinta Civile, si è occupata della questione afferente le **rettifiche** relative all'**imposta sul valore aggiunto** effettuate sulla base di elementi probatori costituiti da dichiarazioni autoaccusatorie dell'ex amministratrice della società interessata e da copiosa **documentazione extracontabile** dalla quale, secondo la Corte di Appello, era risultato che i soci avevano regolato la registrazione e la conseguente ripartizione di incassi in **evasione fiscale**.

In particolare, il Giudice di appello aveva rilevato che **il contenuto dell'autodenuncia** presentata dall'ex amministratrice per appropriazione indebita, a seguito di inchiesta testimoniale svolta in sede penale, **si era rivelato infondato** in quanto i dipendenti della società avevano riferito che era prassi della società non fatturare gli incassi, destinare gli introiti al saldo di debito non iscritto in bilancio e di retribuire parzialmente "in nero" i dipendenti stessi.

Tale *modus operandi* aveva trovato riscontro in **assegni bancari rinvenuti dalla Guardia di Finanza** e relativi appunto a partite extracontabili, che costituivano componenti positivi di reddito.

La Corte di Appello, dunque, nel considerare non credibile il fatto che la società fosse inconsapevole delle condotte illegittime poste in essere dai soci, aveva ritenuto il compendio istruttorio emerso come costituente la **prova per presunzioni** richiesta dalla legge per l'**accertamento tributario**.

A seguito di ricorso promosso nell'interesse della società accertata, la Suprema Corte afferma innanzitutto che, sia in materia di **imposte dirette**, sia con riferimento all'**IVA**, "è consentito **l'ingresso nell'accertamento fiscale, prima, e nel processo tributario, poi, di elementi comunque acquisiti e, dunque, anche di prove atipiche** ovvero di **dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate** (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e 33; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51), secondo i canoni caratteristici della **prova per presunzioni**".

La pronuncia in esame è importante e merita la massima attenzione proprio perché prende posizione sulla **prova dei fatti giuridici**. In particolare, la Suprema Corte statuisce con chiarezza che "**qualunque cosa, documento o dichiarazione** può costituire la base per una **inferenza presuntiva** idonea a produrre **conclusioni probatorie** circa i fatti della causa".

Sulla base di tale premessa la Corte rileva che, **in ambito tributario**, non è possibile stabilire ex

*ante i requisiti tipici di una **presunzione semplice**, dovendo procedere alla valutazione dei suoi elementi.*

In particolare, la Cassazione cita propria **elaborazione giurisprudenziale** (sentenza n. 656/2014) secondo cui la **presunzione** può fondarsi anche solo su un **unico elemento**, a condizione che sia “**preciso e grave**”, con la specifica che **non è possibile un sindacato di legittimità** sulla valutazione operata dal Giudice in ordine alla sua rilevanza, nel caso in cui sia stata fornita **idonea motivazione**.

Nel caso di specie, ad avviso della Suprema Corte, la Commissione Tributaria Regionale, lungi dall'accettare senza riserve le dichiarazioni dell'ex amministratrice, ne aveva correttamente valutato l'attendibilità ponendole a confronto con i **riscontri esterni** costituiti, appunto, dalla **documentazione extracontabile** acquisita e dagli assegni bancari citati.

Inoltre, il Giudice di legittimità richiama il principio già esposto proprio dalla Sezione Quinta della Suprema Corte con la precedente sentenza n. 20857 del 2007, ossia che la rettifica dei singoli componenti reddituali operata con **accertamento basato sul metodo analitico-induttivo** da parte dell'Ufficio è consentita anche in presenza di contabilità formalmente tenuta, “giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, **contestabili** in forza di **valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti** che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata”.

Peraltro, osserva la Corte, in assenza di adeguata trascrizione degli atti impositivi e degli atti presupposti e in mancanza delle necessarie indicazioni per il reperimento di quanto indicato nell'incarto processuale, si verifica un **difetto di autosufficienza** che impedisce di ricostruire e comprendere “l'innesto processuale in sede di merito”.

IVA

Responsabilità per il mancato pagamento dei dazi nelle vendite on line

di Marco Peirolo

Nel **commercio elettronico cd. "indiretto"**, caratterizzato dalla vendita *on line* di beni materiali, successivamente consegnati con i mezzi tradizionali (es. posta, corriere espresso, ecc.), si pone il problema dell'individuazione del soggetto sul quale ricade l'**obbligazione doganale** nell'ipotesi del mancato pagamento dei dazi dovuti in sede di importazione dei beni di provenienza extracomunitaria.

La questione assume particolare rilevanza quando la merce, prodotta al di fuori dell'Unione europea, sia messa in vendita *on line* da un soggetto che, agendo in qualità di intermediario, si limita a **concludere i contratti** di compravendita e ad incassare il prezzo, senza pertanto né detenere e né introdurre materialmente i beni nel territorio comunitario.

Occorre, in altri termini, stabilire se l'intermediario, nel caso in cui i beni siano sottratti al controllo doganale e, quindi, al pagamento dei dazi, possa essere ritenuto **responsabile dell'irregolare introduzione della merce nel territorio comunitario**.

La violazione è disciplinata dall'art. 202 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), in base al quale l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'**irregolare introduzione** nel territorio doganale comunitario di una merce soggetta a dazi all'importazione.

Posto che l'obbligazione doganale sorge al **momento dell'introduzione irregolare**, sono considerati **debitori**:

- la persona che ha proceduto a tale **introduzione irregolare**;
- le persone che hanno **partecipato** a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare;
- le persone che hanno **acquisito o detenuto** la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere quando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente.

Nel caso di specie, si tratta pertanto di stabilire se l'intermediario sia **coobbligato al pagamento dei dazi doganali** dovuti a seguito della violazione in esame, in quanto persona che ha partecipato all'introduzione irregolare della merce nel territorio comunitario sapendo o dovendo sapere che l'operazione era irregolare.

Come messo in luce dalla Corte di giustizia nella causa C-454/10 del 17 novembre 2011, ai fini della responsabilità dell'intermediario, deve ricorrere una **duplice condizione**, di carattere oggettivo e soggettivo.

La **condizione oggettiva** richiesta della norma si riferisce alla **partecipazione all'introduzione irregolare**, rispetto alla quale non è espressamente previsto che persone considerate siano esclusivamente quelle che hanno contributo direttamente all'introduzione irregolare.

Nel caso di specie, sia la conclusione dei contratti di compravendita che la consegna delle merci costituiscono **elementi di un'unica operazione**, vale a dire la vendita delle merci. Di conseguenza, rilevano i giudici comunitari, l'intermediario – anche se non ha partecipato direttamente all'introduzione irregolare dei beni nel territorio comunitario – **deve considerarsi comunque debitore dell'obbligazione doganale** ai sensi dell'art. 202 del Reg. CEE n. 2913/1992.

La **condizione soggettiva** ricorre, invece, quando le persone che hanno partecipato all'introduzione irregolare sapevano o dovevano sapere, secondo ragione, che essa era irregolare, il che implica che esse **avessero o dovessero, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità**.

La norma, al riguardo, fa riferimento al **comportamento dell'operatore diligente ed accorto**, sicché – osservano i giudici comunitari – deve ritenersi che una persona che agisce in veste di intermediario per la conclusione dei contratti di compravendita deve sapere che la consegna di merci provenienti da uno Stato terzo e destinati all'Unione fa sorgere l'obbligo di assolvimento dei dazi all'importazione.

Risulta, pertanto, pertinente chiedersi se l'intermediario abbia svolto **tutte le verifiche** che dal medesimo possano ragionevolmente attendersi per garantire che le merci non siano introdotte irregolarmente e, in particolare, se egli abbia **informato** il fornitore dell'obbligo di dichiararle in dogana.

Ai fini dell'individuazione della responsabilità, occorre anche valutare:

- le **informazioni a disposizione dell'intermediario** o delle quali egli doveva, secondo ragione, avere conoscenza, in considerazione, in particolare, dei suoi obblighi contrattuali. In tale contesto, è del pari importante stabilire se i dazi all'importazione da versare erano **indicati sui contratti di compravendita** o su altri documenti a disposizione dell'intermediario, facendo così presumere che l'introduzione delle merci nel territorio comunitario sia avvenuta in modo regolare;
- il **periodo durante il quale l'intermediario ha fornito le proprie prestazioni al venditore**. Infatti, se l'intermediario ha svolta la propria attività nei confronti del venditore per un **lungo periodo** può apparire poco probabile che egli non abbia avuto occasione di prendere conoscenza delle pratiche del venditore in merito alla fornitura delle merci.

Nella sentenza di cui alla citata causa C-454/10, la Corte di giustizia ha conclusivamente affermato che **va considerato debitore dell'obbligazione doganale** sorta per effetto dell'introduzione irregolare di merci nel territorio doganale dell'Unione europea colui che, pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato come **intermediario** ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci medesime, qualora sapesse o dovesse, secondo ragione, sapere che tale introduzione sarebbe stata irregolare, circostanza che spetta al giudice del rinvio acclarare.

ACCERTAMENTO

Accertamento surrogatorio: nuove valutazioni su elementi già conosciuti

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Il comma 3 dell'articolo 43 del D.P.R. 600/73 stabilisce che, “*fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*” da parte dell'Agenzia delle entrate. “*Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte*”. Tale norma è oggetto della **recente ordinanza della Cassazione n. 3248 del 2016**, nella quale l'Agenzia delle entrate ricorre avverso la sentenza della CTR Campania, favorevole al contribuente, nella quale era stato dichiarato **illegittimo un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria in sostituzione di altro precedente** (privo della pagina relativa all'irrogazione di sanzioni) già impugnato con separato ricorso ed annullato in autotutela. La **CTR Campania** ha ritenuto illegittimo il medesimo, poiché **non ricorrevano nuovi fatti e/o elementi** che ne consentissero l'emissione e perché l'ammontare dei tributi richiesti era maggiore e non inferiore a quello precedente.

La Cassazione, nei motivi della decisione, ritiene che, in tema di **accertamento delle imposte sui redditi**, l'emissione di un **avviso di accertamento in sostituzione di un altro precedentemente annullato**:

- **non si risolve in una mera integrazione di quest'ultimo**, ma costituisce esercizio dell'ordinario potere di accertamento, non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato;
- **costituisce esercizio del generale potere di autotutela** di cui l'Amministrazione non gode di alcun margine di discrezionalità (diversamente da quanto accade ordinariamente), trattandosi di integrare le parti che hanno dato luogo all'invalidità dell'atto precedente;
- **non presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**, come prescritto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, ma può aver luogo anche sulla base di una **diversa e più approfondita valutazione** di quelli già in possesso dell'Ufficio.

La sentenza inoltre si pronuncia in ordine alla legittimità della **c.d. autotutela in malam partem**, affermando che “*in materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicché è legittimo l'annullamento, in tale sede, di un atto favorevole al contribuente, non essendone preclusa l'adozione dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 1 recando quest'ultimo un'elencazione*

non esaustiva delle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento in autotutela”.

A seguito dei fatti citati si assiste pertanto all'annullamento dell'atto originario in autotutela con conseguente **emissione di un nuovo accertamento**. In relazione a quest'ultimo atto si nota pertanto che:

- vi è un aumento dell'ammontare dei tributi richiesti;
- non risulta essere pervenuta una sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ed al contrario vi è una diversa e più approfondita valutazione di quelli **già in possesso**.

Posto che il **potere di autotutela**, come esprime la pronuncia oggetto del presente intervento, non gode di alcun margine di discrezionalità e considerato che, tra il novero delle fattispecie di autotutela, quella “sostitutiva” è finalizzata a sanare vizi solamente formali dell'atto, si rende opportuno proporre alcune considerazioni di sorta, desunte dalla giurisprudenza, ovverosia:

- la **sentenza Cass. 21719 del 2011** prescrive che l'ufficio, nell'esercizio del potere di **autotutela sostitutiva**, non possa modificare la motivazione dell'avviso di accertamento originario, in quanto ciò comporta un **cambiamento** durante lo svolgimento del processo delle ragioni della pretesa impositiva;
- la **sentenza Cass. 2576 del 1990** dispone che l'Amministrazione possa ben prendere in considerazione ragioni rimaste **accantonate** all'epoca dell'emanazione dell'avviso di accertamento annullato, ma occorre pur sempre che venga data **esauriente dimostrazione**, in occasione della emanazione del nuovo atto, del perché quelle ragioni non furono poste a presidio dell'avviso originario e del perché si sia ritenuto di prenderle in considerazione solo successivamente all'annullamento dell'atto che era fondato su ragioni del tutto diverse.

Si desume pertanto che, a fronte di una espressa presa di posizione senza margini di discrezionalità e senza alcun riferimento al comma 3 dell'articolo 43 del D.P.R. 600/73, nel caso ivi contemplato non si sia provveduto solamente ad emettere un nuovo accertamento sanando il vizio esistente, bensì si sia **ampliata la valutazione degli elementi già in possesso**, così da aumentare l'ammontare del tributo, traendo giustificazione dall'esercizio del **generale potere di autotutela**, la quale nel caso *de quo*, pur restando circoscritta ad alcuni limiti, **integra** le parti che originariamente avevano determinato l'invalidità dell'atto.

Per approfondire le problematiche relative all'accertamento vi raccomandiamo la seguente giornata di master di specializzazione:

AGEVOLAZIONI

Nuova agevolazione prima casa: opportunità e vincoli

di Cristoforo Florio

A decorrere dal 1° gennaio 2016, i soggetti che hanno già acquistato un immobile abitativo usufruendo dell'agevolazione “**prima casa**” possono acquistare, sia a titolo oneroso che gratuito (successione o donazione), un **ulteriore immobile** abitativo, **usufruendo – anche sul secondo acquisto – dell'agevolazione fiscale prevista per la “prima casa”**. L'unica condizione per beneficiare del risparmio fiscale sopra descritto consiste nell'alienare l'abitazione “preposseduta” (il “primo” immobile agevolato) **entro un anno** dal secondo acquisto.

La novità è stata introdotta dal **comma 55 dell'articolo 1 della L. n. 208/2015** (c.d. “Legge di Stabilità 2016”), con il quale è stata modificata la disciplina dei trasferimenti della “prima casa” di cui alla Nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, al fine di **favorire le compravendite** di immobili, viste le difficoltà che hanno caratterizzato il settore del *real estate* negli ultimi anni.

Come chiarito dalla relazione tecnica di accompagnamento alla norma, la nuova disposizione “(...) **rende più elastica la fruizione dell'agevolazione** in parola senza determinare variazioni nel numero dei soggetti beneficiari (...)”, con particolare riguardo all'ipotesi in cui il contribuente, intenzionato ad alienare la propria “prima casa” al fine di acquistarne un'altra, possa trovarsi nella **difficoltà di non riuscire a concludere la vendita prima del nuovo acquisto**.

Infatti, fino al 31 dicembre 2015, chi voleva acquistare un'immobile abitativo avendone già in passato acquistato un altro con le agevolazioni “prima casa” avrebbe dovuto necessariamente corrispondere sul secondo acquisto **l'aliquota dell'imposta di registro in misura piena (9%)** (o l'Iva nella misura del 10%); ciò anche nel caso in cui avesse già stipulato un contratto preliminare di vendita dell'immobile “preposseduto”. Sino alla predetta data, infatti, tra i requisiti per l'applicazione dell'agevolazione “prima casa” vi era quello della “**non titolarità**” (c.d. “impossidenza”) del diritto di proprietà (o di altri diritti reali di godimento) **su altra abitazione** acquistata dallo stesso soggetto (o dal coniuge) **usufruendo dell'agevolazione** in questione.

Il nuovo comma 4-*bis* della Nota II-*bis*, con formula di non semplicissima lettura, ha invece disposto che “(...) **l'aliquota del 2% si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito** di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia **alienato entro un anno dalla data dell'atto** (...).”.

In buona sostanza, la nuova norma prevede che il contribuente, in fase di acquisto di un immobile abitativo, può scontare l'imposta di registro agevolata al 2% **pur se risulta ancora titolare** (pure per quote e/o anche in regime di comunione legale), su tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà o altri diritti reali (usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà) su **altra abitazione già acquistata usufruendo dell'agevolazione** "prima casa".

Inoltre, continua la norma in esame, il requisito di residenza del contribuente nel Comune in cui è sito l'immobile oggetto del secondo acquisto andrà verificato **senza tener conto del precedente immobile acquistato con l'agevolazione**.

Lo stesso dicasì per quanto concerne la non possidenza, in via esclusiva o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà (o altri diritti reali) su altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare; ai fini di tale verifica, infatti, **si potrà "ignorare" l'immobile acquistato precedentemente con l'agevolazione prima casa** e sito all'interno dello stesso Comune in cui si trova il nuovo immobile da acquistare. Su quest'ultimo punto e a conferma dell'interpretazione sopra fornita è intervenuto anche il **Consiglio Nazionale del Notariato** (si veda la **studio n.5-2016/T**).

È bene evidenziare, invece, che nell'ipotesi in cui il contribuente possieda un'abitazione acquistata **senza l'agevolazione "prima casa"** e sita nel medesimo territorio del Comune in cui è localizzato il secondo immobile da acquistare, non vi sarà possibilità di utilizzare la nuova agevolazione "prima casa" su tale seconda compravendita, anche se si realizza l'alienazione del primo immobile entro un anno dal nuovo acquisto agevolato.

Infatti, la Legge di Stabilità 2016 presuppone che l'acquisto del secondo immobile sia agevolabile **solo a fronte di un precedente acquisto di immobile effettuato usufruendo dell'agevolazione prima casa**.

Come anticipato in apertura del presente contributo, l'applicazione dell'aliquota ridotta spetta a condizione che il precedente immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa" sia **alienato entro un anno** dal nuovo acquisto.

Vertendosi di "alienazione" può osservarsi che la norma non impone, dunque, che l'immobile preposseduto sia necessariamente ceduto a titolo oneroso, essendo **sufficiente anche la mera donazione** dello stesso.

In mancanza dell'alienazione nei dodici mesi dall'acquisto del secondo immobile l'acquirente **decade dall'agevolazione** applicata su quest'ultima transazione e, pertanto, l'imposta di registro sarà dovuta nella **misura ordinaria** (9%), con applicazione degli **interessi di mora** e della **sanzione** amministrativa pari al 30%.

Naturalmente, ai fini della fruizione della nuova agevolazione, restano fermi gli **altri requisiti** richiesti dalla normativa vigente per poter fruire dell'agevolazione "prima casa".

Conseguentemente, l'acquisto dovrà riguardare un **immobile non di lusso** e dovrà essere effettuato esclusivamente **da una persona fisica**.

Circa il requisito del “lusso” va ricordato che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, si considerano tali ai fini dell'imposta di registro gli immobili abitativi appartenenti alle **categorie catastali A1, A8 e A9**. Ai fini IVA, invece, la qualificazione degli immobili “di lusso” in base all'appartenenza alle categorie catastali sopra richiamate decorre solo **dal 13 dicembre 2014**; per il periodo precedente occorrerà quindi fare riferimento ai requisiti di lusso indicati nel D.M. 2 agosto 1969.

Ancora con riguardo all'IVA va evidenziato che, nonostante la formulazione letterale avesse inizialmente fatto dubitare della possibilità di applicare la nuova agevolazione anche ai fini di tale imposta, l'Agenzia delle Entrate – nel corso di Telefisco 2016 – ha chiarito che la nuova agevolazione si applica **anche nell'ipotesi in cui il nuovo acquisto sia imponibile IVA**; pertanto, ricorrendo le condizioni sopra descritte, l'impresa venditrice potrà applicare in fattura l'aliquota agevolata IVA del 4% anche nei confronti di chi acquista la “seconda casa”, a condizione che l'acquirente dichiari nell'atto e, in caso esista, nel contratto preliminare, che sia già titolare di un'altra abitazione “agevolata” e che **intenda alienarla entro un anno**.

Sempre nella medesima sede, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che, ai sensi dell'articolo 7 della L. n. 448/98, il **credito di imposta** spetta al contribuente anche nell'ipotesi in cui questi proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto.

Pertanto, all'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni “prima casa”, l'acquirente potrà **fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al secondo acquisto** nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

Da ultimo, si evidenzia che – nell'ipotesi di **finanziamenti bancari a medio/lungo termine** erogati per l'acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili abitativi – potrà trovare applicazione l'aliquota dell'**imposta sostitutiva agevolata (0,25%, in luogo del 2%)** anche relativamente all'acquisto della “seconda casa”, purché entro l'anno l'immobile preposseduto venga alienato.

BACHECA

Il monitoraggio fiscale e le patrimoniali estere – OneDay Master di Euroconference Centro Studi Tributari

La giornata formativa è finalizzata ad approcciare in modo operativo due delle problematiche più ricorrenti di fiscalità internazionale: il monitoraggio fiscale e le imposte patrimoniali estere. La maggior parte dei clienti degli studi professionali hanno interessi all'estero ed è pertanto fondamentale disporre degli elementi di conoscenza per gestire al meglio tematiche per definizione complesse, considerato il coinvolgimento di ordinamenti diversi, che devono trovare una sintesi a livello operativo. L'aspetto sanzionatorio acquisisce naturalmente grande rilevanza in questo campo e per questo verranno analizzate le diverse fattispecie anche in quest'ottica.

PROGRAMMA

IL MONITORAGGIO FISCALE

Monitoraggio fiscale

Gli esoneri oggettivi

LE PATRIMONIALI ESTERE. GLI SCAMBI DI INFORMAZIONI INTERNAZIONALI

Le patrimoniali estere e lo scambio di informazioni

SEDI E DATE

Firenze – Hotel Londra – 07/04/2016

Milano – Hotel Michelangelo – 08/04/2016

Verona – DB Hotel – 06/04/2016

CORPO DOCENTE

Nicola Fasano