

Edizione di lunedì 10 Giugno 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibile la perdita su crediti anche in correzione di un errore contabile
di Fabio Landuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

Le modifiche statutarie degli enti del terzo settore – I° parte
di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

RISCOSSIONE

Nulla l'ipoteca “a sorpresa” in danno del contribuente
di Angelo Ginex

IVA

La doppia cessione con clausola “franco partenza” preclude la non imponibilità Iva
di Marco Peirolo

AGEVOLAZIONI

Agevolazione prima casa per chi possiede un immobile non abitabile
di Luigi Ferrajoli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibile la perdita su crediti anche in correzione di un errore contabile

di Fabio Landuzzi

La **correzione in bilancio degli errori contabili** è disciplina dall'**Oic 29**, par. 44 – 58. Quando l'errore commesso in un **esercizio precedente** è “rilevante”, il par. 48 prescrive che la correzione deve essere contabilizzata sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui si individua l'errore, andando di norma a diminuire – se l'errore ha segno negativo – l'ammontare degli **utili portati a nuovo** oppure di un'**altra posta del patrimonio netto**, se ritenuta più appropriata.

Si è posto il dubbio di **quale rilievo fiscale** debba avere questa modalità di **correzione dell'errore contabile rilevante** quando si riferisce ad una **omessa contabilizzazione di una perdita su crediti** che avrebbe dovuto essere rilevata nel **bilancio di un esercizio precedente** sulla base delle **informazioni che a quel tempo erano già note**, così da escludersi che si possa invece trattare di una **mera variazione di stima**, la quale **non realizzerebbe infatti la sussistenza di un errore** da correggere.

La questione, si ricorderà, è stata analizzata dall'**Amministrazione finanziaria** a seguito di un'istanza di interpello, nella [risposta n. 12](#) pubblicata nel **2018**.

Quanto alla **deducibilità della perdita su crediti**, si coglie qui l'occasione per ricordare che, oltre al ricorrere delle condizioni di cui all'[articolo 101, comma 5 e 5bis, Tuir](#), la recente **giurisprudenza** (si veda [Cassazione, n. 9784/2019](#) e **CTR Emilia Romagna, n. 1841/2018**) ha evidenziato anche la necessità di verificare il rispetto del **presupposto della “inerenza” della perdita** stessa, intesa come **afferenza dell'operazione che ha originato la perdita all'attività svolta dall'impresa** nell'ambito del proprio **oggetto sociale**.

Quindi, assodato che l'**inerenza** non sia in discussione, ciò che può in concreto configurarsi è essenzialmente **un errore di competenza**, ossia, in altre parole, **non aver rilevato nel bilancio di un esercizio precedente la perdita del credito** quando invece ciò avrebbe dovuto essere fatto secondo la **corretta applicazione del quadro regolamentare** dell'informativa di bilancio applicabile.

In questa situazione, si immagini che la società Alfa, in sede di chiusura del **bilancio dell'anno 2018** constati che un **credito commerciale** verso un cliente sia obiettivamente **inesigibile** per via della **conclamata insolvenza** del debitore, e che tale insolvenza fosse stata **conoscibile ed irreversibile già dall'anno 2016** senza che, **per via di un errore** e non di una **diversa valutazione**

o di una **diversa stima**, il credito fosse stato comunque imputato a perdita o cancellato dal bilancio.

Se l'errore fosse ritenuto “**non rilevante**” (par. 48 dell’Oic 29), sarebbe sufficiente per Alfa **imputare la perdita nel proprio conto economico dell’anno 2018**; dal punto di vista fiscale, si potrebbe in astratto porre **un tema di competenza temporale**, in quanto potrebbe essere eccepito che **il componente negativo di reddito avrebbe dovuto essere rilevato nel conto economico del 2016**, ma nello stesso tempo Alfa potrebbe fondatamente far leva sulla norma interpretativa di cui all’[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015](#), e perciò sul fatto che le perdite su crediti “*(...) sono deducibili nell’esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio o in applicazione dei principi contabili*”.

Più complicato, per ovvie ragioni anche quantitative, è invece il caso in cui l’errore fosse “**rilevante**” in quanto, come abbiamo visto, la correzione non deve avvenire mediante imputazione al conto economico della perdita, bensì mediante **rilevazione diretta su di una posta di patrimonio netto** di apertura del bilancio 2018.

Quindi, **come poter recuperare la deduzione fiscale** di questa perdita su crediti?

La succitata [risposta n. 12/2018](#) dell’Amministrazione riconosce, in via del preliminare, che alla luce del novellato [articolo 109, comma 4, Tuir](#), il **principio di preventiva imputazione dei componenti negativi** di reddito si assume verificato anche quando detta imputazione avviene **direttamente al patrimonio netto**, e non al conto economico.

Quindi, **la procedura prescritta dall’Oic 29** per la correzione dell’errore contabile rilevante **non è di per sé ostativa** a consentire al contribuente di esercitare il diritto alla deduzione di un componente negativo di reddito.

Come avverrà poi in concreto la **deduzione**?

Mediante la **presentazione di una dichiarazione integrativa a favore** dell’anno 2016 in cui Alfa evidenzierà la **variazione in diminuzione** dell’imponibile Ires per l’ammontare **pari alla perdita su crediti**, stante il fatto che la preventiva imputazione si riterrà, come detto, già verificata in forza della, seppure successiva, imputazione dell’ammontare a **riduzione del patrimonio netto di apertura** del bilancio 2018.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

ENTI NON COMMERCIALI

Le modifiche statutarie degli enti del terzo settore – I° parte

di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Facendo seguito e a conferma delle anticipazioni, già contenute nella **circolare Cndcec "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative"** e in autorevoli commenti apparsi sulla stampa specializzata, il [Ministero del Lavoro, con la circolare n. 13 del 31.05.2019](#), ha preso posizione sulla portata e sul significato del termine del prossimo 3 agosto entro il quale, sulla base delle indicazioni contenute nell'[articolo 101, comma 2, D.Lgs. 117/2017](#) (d'ora in avanti **cts**), le **onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale** (d'ora in avanti **odv** e **aps**) iscritte nei rispettivi registri in essere anticipatamente alla entrata in vigore della riforma del terzo settore debbono **provvedere all'adeguamento dei loro statuti ai nuovi principi del cts**.

Tutto chiaro? forse.

Il *thema decidendum* è quale siano le **conseguenze**, sotto il profilo dei **diritti acquisiti** (e delle conseguenti **agevolazioni fiscali**), per quelle **onlus, odv e aps** che **non rispettassero** il termine indicato per l'adeguamento del loro statuto.

Il Ministero chiarisce, in maniera condivisibile, **che l'adeguamento dello statuto ha significato di conferma della scelta di rimanere ente del terzo settore: "le modifiche che l'ente apporta costituiscono appunto la conseguenza di tale decisione".**

Ribadisce che il regime c.d. "alleggerito", come lo definisce, ossia **la possibilità concessa dalla norma di effettuare la modifica statutaria mediante semplice delibera di assemblea ordinaria** (ovviamente solo per le modifiche avente carattere obbligatorio) si riferisce solo alle modifiche adottate entro il citato termine e agli enti già iscritti nei registri delle **onlus, odv e aps**.

Le **eventuali associazioni** che pur avendone i requisiti non hanno ancora ottenuto l'iscrizione dovranno necessariamente provvedere alle modifiche in **assemblea straordinaria**.

Sulle conseguenze del **mancato adeguamento nei termini** il documento di prassi amministrativa **distingue tra le odv e le aps**, da una parte, la cui legislazione istitutiva è già stata abrogata con l'entrata in vigore del **cts** e le **onlus**, dall'altra, il cui decreto istitutivo (**D.Lgs. 460/1997**) **decedrà solo con l'entrata in vigore del Registro unico nazionale del terzo settore** (Runts).

Il Ministero, descrivendo la **modalità di trasmigrazione dei dati** dagli attuali registri regionali delle **aps e odv** nel **runts**, disciplinata dall'[articolo 54 cts](#), **ritiene correttamente che solo con**

l'arrivo nel nuovo registro può scattare la “giurisdizione” introdotta dalla riforma e, pertanto, anche l'eventuale “non iscrizione” per carenza dei requisiti.

Pertanto: *“una lettura sistematica delle norme sopra richiamate induce quindi a ritenere che la naturale sede di esercizio circa la effettiva conformità degli statuti alle disposizioni del codice non possa non essere che il procedimento successivo alla trasmigrazione”.*

La lettura di questo passo sembrerebbe poter tranquillizzare le **odv** e le **aps**: anche se optassero per gli **adeguamenti statutari dopo il termine indicato**, l'unica **conseguenza** per loro sarà quella di doverli approvare necessariamente con **assemblea straordinaria** ma **senza ricadute ulteriori sui diritti derivanti dallo status acquisito** in questo ulteriore periodo transitorio, fino alla definitiva entrata in vigore del **Runts**.

Ma il capoverso successivo insinua il serpentello del dubbio.

“Naturalmente rimane del tutto impregiudicata la potestà delle amministrazioni che gestiscono i registri delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, istituiti sulla base delle leggi 266/91 e n. 383/00 di adottare, ancor prima della trasmigrazione, eventuali provvedimenti di cancellazione dai rispettivi registri nei confronti di enti a carico dei quali sono state riscontrate situazioni di contrasto rispetto al quadro normativo risultante dalla vigente normativa di riferimento, alla luce del dettato del primo periodo dell'articolo 101 co. 2 del codice.”

Da questa formulazione nascono le perplessità.

Pacifico appare che **il Ministero non avesse, oggi**, a Runts non ancora istituito, **alcun potere di verifica e controllo sull'opera svolta dalle Regioni nella gestione dei loro registri delle odv e aps**, unico aspetto rimasto in vigore delle rispettive leggi istitutive oggi abrogate (vedi [articolo 102, comma 4, cts](#)).

Pertanto, sotto il profilo strettamente giuridico, corretto appare il pronunciamento ministeriale, rispettoso della **competenza regionale** in materia.

Ma questo indubbiamente aumenta l'incertezza oggi esistente.

È assai probabile (ma quindi non “certo”) che le Regioni non adotteranno provvedimenti di cancellazione dal registro, in special modo in presenza di **associazioni** che si siano costituite nel rispetto delle preesistenti **leggi nazionali e provinciali** sulle **odv e aps** e che siano state da loro iscritte nei rispettivi registri.

Anche perché **non avrebbero il potere giuridico di cancellare un ente che sia comunque conforme alla loro normativa regionale, per quanto consta agli scriventi da nessuna Regione ancora abrogata**

È di tutta evidenza che **le problematiche di coordinamento** tra le norme contenute nell'[articolo](#)

101 e le norme sulla **trasmigrazione dei registri** contenute nell'[articolo 54 cts](#) sono esasperate dalla **mancata istituzione del Registro Unico**.

Questo infatti produrrà che **ci saranno aps e odv che avranno adeguato gli statuti entro il 3 agosto 2019** e in virtù di questo saranno **assoggettati agli obblighi civilistici contenuti nel cts**, come, ad esempio, un **rafforzato rispetto dei diritti degli associati**, l'istituzione del **registro dei volontari**, l'istituzione dell'**organo di controllo**, etc.; mentre **altri**, pur continuando a godere dei **medesimi benefici**, non saranno sottoposti al **quadro giuridico del Terzo Settore**.

Inoltre le **norme "nuove"**, come quelle degli [articoli 82 e 83 cts](#), ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 104, comma 1, cts](#), potranno applicarsi nel regime transitorio anche alle odv e aps non adeguate entro il 3 agosto?

Se l'Agenzia delle entrate lo confermasse dormiremmo tutti sonni più tranquilli.

Seminario di specializzazione
**LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI
SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RISCOSSIONE

Nulla l'ipoteca “a sorpresa” in danno del contribuente

di Angelo Ginex

In tema di riscossione coattiva delle imposte, costituisce principio generale dell'ordinamento quello per cui l'Agente della riscossione, **prima di iscrivere ipoteca, deve comunicare** al contribuente che procederà alla **sudetta iscrizione**, concedendogli un termine di **30 giorni** per presentare **osservazioni** od effettuare il **pagamento**, con la conseguenza che **l'omessa attivazione di tale contraddittorio comporta la nullità dell'iscrizione** stessa per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli **articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea**.

È questo l'importante principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [sentenza n. 12237 del 09.05.2019](#).

La vicenda trae origine dall'**iscrizione di ipoteca** sui **beni immobili** di un contribuente, a garanzia di un credito derivante dall'omesso pagamento di **sanzioni amministrative** per **violazioni del codice della strada**.

Il contribuente impugnava detto provvedimento dinanzi al giudice ordinario, chiedendone la **nullità** perché **non preceduto dai prodromici atti dell'accertamento** e della **riscossione**.

Il Tribunale accoglieva la domanda e detto esito era altresì confermato in sede d'appello, ove i giudici del gravame ritenevano **l'ipoteca nulla per iscrizione successiva a un anno dalla notifica della prodromica cartella di pagamento**, senza notifica di un **avviso di intimazione**.

Precisavano, poi, che l'obbligo del **contraddittorio** doveva ritenersi **immanente** nell'ordinamento e valeva anche per gli atti notificati prima dell'entrata in vigore dell'[articolo 77, comma 2-bis, D.P.R. 602/1973](#).

Ciononostante, il Concessionario della riscossione si induceva a proporre **ricorso per cassazione** deducendo la violazione di legge *ex articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.*, per erronea applicazione degli [articoli 50, comma 2, D.P.R. 602/1973](#) e [112 c.p.c.](#)

Nella specie, essa deduceva che **l'iscrizione ipotecaria non fosse un atto dell'esecuzione forzata** e che, di conseguenza, essa, qualora fosse avvenuta **a distanza di un anno dalla cartella di pagamento**, non dovesse essere preceduta dall'**intimazione di pagamento** prevista dall'[articolo 50 D.P.R. 602/1973](#), **atto prodromico all'esecuzione**.

Essa, inoltre, lamentava che la giurisprudenza posta a base della pronuncia dei giudici

d'appello fosse inconferente, in quanto essa aveva affermato che **l'iscrizione ipotecaria non dovesse essere preceduta dalla notifica di un'intimazione** di cui all'[articolo 50, comma 2, D.P.R. 602/1973](#), ma da una mera **“comunicazione preventiva”**.

Da ultimo, poiché l'attore aveva lamentato **l'omessa notifica dell'intimazione di pagamento**, e non **l'omessa notifica della comunicazione propedeutica all'iscrizione ipotecaria**, il Concessionario della riscossione non era tenuto a fornire la prova della notifica di detta comunicazione.

Contestato, dunque, era il vizio di **ultrapetizione**.

I supremi Giudici, **ritenendo infondato il ricorso del Concessionario della riscossione** hanno dapprima scrutinato l'eccezione di ultrapetizione, statuendo che, se in giudizio è invocata l'esistenza o l'invalidità di un atto giuridico, quale l'iscrizione d'ipoteca, è compito del giudice verificarne la conformità al relativo schema legale.

La circostanza, poi, che un **atto**, per **produrre effetti, debba essere preceduto da un atto prodromico** costituisce un fatto impeditivo degli effetti giuridici dell'atto, il cui rilievo, in assenza di una disposizione *ad hoc*, può avvenire anche *ex officio*.

Il giudice del gravame, quindi, **nel rilevare l'omessa attivazione del contraddittorio sull'iscrizione ipotecaria, e individuando la norma** che ne imponeva l'instaurazione in altre disposizioni diverse da quelle da indicate dall'attore, non ha disposto *ultrapetita*, ma ha semplicemente applicato il principio ***iura novit curia***.

Per quanto attiene, poi, alla violazione dell'[articolo 50 D.P.R. 602/1973](#), la dogliananza è stata rigettata, in quanto i giudici di seconde cure sono arrivati al proprio approdo non mediante una norma che regola l'espropriazione forzata, ma sfruttando un **principio generale** dell'ordinamento, e di civiltà, trasfuso anche nell'[articolo 6 L. 212/2000](#), secondo cui l'Amministrazione finanziaria **non** può compiere **atti “a sorpresa” in danno del contribuente**.

Dunque, se l'Amministrazione finanziaria intende procedere ad **esecuzione forzata**, deve avviare un **contraddittorio** col contribuente in forza dell'[articolo 50, comma 2, D.P.R. 602/1973](#); mentre se essa vuole iscrivere **ipoteca**, detto **contraddittorio** è imposto, come già osservato dalle **Sezioni Unite** con **sentenza 19667/2014**, dai **principi generali** previsti dalla **Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea**, nella specie dagli **articoli 41** (diritto ad una buona amministrazione), **47** (diritto a un ricorso effettivo) e **48** (diritto di difesa), che poi sono stati recepiti internamente con l'introduzione del [comma 2-bis all'articolo 77 D.P.R. 602/1973](#).

In definitiva, il Concessionario della riscossione deve **avvertire il contribuente** che procederà all'iscrizione di ipoteca e deve concedergli un termine di **30 giorni** per l'**adempimento** ovvero per la presentazione di **osservazioni**, prima di andare avanti.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

La doppia cessione con clausola “franco partenza” preclude la non imponibilità Iva

di Marco Peirolo

Nella prassi commerciale delle operazioni con l'estero può accadere che **l'impresa italiana venga i beni ad un cliente UE**, che – una volta imballati insieme ad altri beni di sua proprietà – li mette a **disposizione del cliente extra-UE** direttamente nello **stabilimento dell'impresa italiana**.

Si pone il problema di stabilire se alla **cessione** in esame, realizzata dal **soggetto nazionale**, sia applicabile il **regime di non imponibilità IVA** dell'[articolo 8, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#).

Tale norma fa riferimento alle “**cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione** dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea (...)

La citata disposizione disciplina, quindi, le **cessioni all'esportazione** quando:

- i beni vengono **consegnati al cliente estero nel territorio italiano**; ed
- è il cliente estero che, **direttamente o tramite terzi**, provvede a trasportare o fare trasportare i beni fuori del territorio comunitario.

Si tratta, cioè, del caso in cui **l'operatore non residente**:

- **provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano**, ovvero si fa **consegnare i beni** in un determinato punto del territorio italiano; e
- cura successivamente, **entro 90 giorni dalla data della consegna, il trasporto all'estero dei beni, allo stato originario**, cioè senza l'esecuzione di lavorazioni o trasformazioni degli stessi. Alla luce della **sentenza della Corte di giustizia UE, resa nella causa C-563/12 del 19 dicembre 2013** (BDV Hungary Trading), e della successiva **risoluzione AdE 98/E/2014**, il predetto **termine di 90 giorni non è perentorio, ma soltanto ordinatorio**: la non imponibilità è riconosciuta se il cedente è in grado di dimostrare l'uscita dei beni dal territorio della UE dopo lo scadere del predetto termine ed è, inoltre, **possibile recuperare l'Iva** corrisposta in sede di regolarizzazione, ex [articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#).

A livello **Incoterms**, tenuto conto che **l'invio dei beni all'estero** deve essere **organizzato dal cessionario non residente**, le cessioni in esame sono effettuate con clausole **EXW (Ex Works), FCA (Free Carrier) o FAS (Free Alongside Ship)**.

A differenza delle **esportazioni dirette** di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), per quelle in esame non è previsto che i beni, prima del loro **invio al di fuori della UE**, possano essere oggetto, per conto del cessionario non residente, ad opera del cedente o di terzi, di **operazioni di lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni**. Di conseguenza, per beneficiare della **non imponibilità**, i beni ceduti devono essere **trasportati/spediti nel loro stato originario** ([circolare 35/E/1997](#), § 4).

Da questo punto di vista, **l'imballaggio dei beni**, che nel caso di specie è effettuato dal cliente UE, **non preclude il beneficio della non imponibilità**, non essendo riconducibile alle tipologie di prestazioni sopra richiamate, tali incidere sulla natura dei beni.

La circostanza che il cliente del fornitore italiano sia **di altro Paese UE** non preclude il beneficio della non imponibilità, non essendo richiesto che sia **extra-UE**. Ciò che, infatti, rileva, a tal fine, è il **luogo di consumo finale dei beni**, necessariamente collocato **al di fuori della UE** ([circolare 23.07.1994](#), n. 13-VII-15-464, § B.16.3 e [risoluzione 17.06.1994](#), n. VII-15-302).

Lo stesso tenore letterale della norma conferma la correttezza di questa conclusione, anche alla luce della corrispondente **disposizione unionale**, cioè l'[articolo 146, par. 1, lett. b\), Direttiva 2006/112/CE](#).

L'applicazione della **non imponibilità** resta, tuttavia, **preclusa**, nel caso in esame, in considerazione del fatto che il trasporto dei beni all'estero è **organizzato dal cliente extra-UE**, cioè dalla controparte del cliente UE del fornitore italiano.

Anche questa conclusione trova conferma nel **tenore letterale della norma interna e di quella unionale**, che subordinano l'applicazione del trattamento di non imponibilità alla condizione che **il trasporto al di fuori della UE dei beni sia curato dal cliente non residente del fornitore italiano**.

Ne consegue, pertanto, che quest'ultimo dovrà **addebitare l'Iva in fattura**, così come chiarito dalla citata circolare 13-VII-15-464/1994.

Seminario di specializzazione

IVA INTERNAZIONALE 2019 NOVITÀ NORMATIVE E CASISTICA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Agevolazione prima casa per chi possiede un immobile non abitabile

di Luigi Ferrajoli

In tema di **agevolazioni prima casa**, l'**idoneità della casa di abitazione** pre-posseduta purché acquistata senza agevolazioni nel medesimo comune va valutata sia in senso **oggettivo** (effettiva inabitabilità), che in senso soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che **ricorre l'applicazione del beneficio anche all'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo**, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato.

È questo il principio di diritto che è stato affermato dalla [Corte di Cassazione nella ordinanza n. 13118 del 16.05.2019](#).

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte i Giudici di merito avevano rigettato le censure mosse dal contribuente avverso un **avviso di liquidazione** con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva proceduto al **recupero dell'imposta di registro** in conseguenza della revoca dei benefici per l'acquisto della prima casa sul **presupposto della mancanza in capo all'acquirente del requisito della non possidenza di altro immobile acquistato con gli stessi benefici**, non assumendo alcuna rilevanza la circostanza di fatto che **tae immobile non era oggettivamente idoneo a costituire casa di abitazione**.

La sentenza di appello veniva impugnata dal contribuente che lamentava la violazione dell'[articolo 1 nota 2-bis, parte prima, della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986](#) nella parte in cui la decisione aveva ritenuta **legittima la revoca dell'agevolazione** senza verificare se l'immobile in precedenza acquistato fosse **idoneo alle esigenze abitative del nucleo familiare del contribuente**.

La Corte di Cassazione ha ritenuto fondato il ricorso richiamando la propria **giurisprudenza conforme all'indirizzo della Corte Costituzionale espresso nell'ordinanza n. 203/2011**, la quale afferma che in materia di **agevolazioni** per l'acquisto della cosiddetta **prima casa di abitazione**, la disciplina prevista dall'[articolo 1 D.L. 16/1993](#) (che **subordina l'agevolazione alla dichiarazione di non possedere altro fabbricato** o porzioni di **fabbricato idoneo ad abitazione** e di volerlo adibire a propria abitazione principale, anche avendo già usufruito, quale acquirente, delle agevolazioni), sussiste quando l'acquirente possiede un **immobile che non sia concretamente idoneo**, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi suoi e della sua famiglia.

Tale valutazione – secondo la Corte di Cassazione – deve essere **soggettiva** in quanto **occorre apprezzare le concrete esigenze personali dell'acquirente**, rispetto alle quali assume rilievo “*anche l'ubicazione dell'immobile posseduto*” ([Corte di Cassazione sentenza n. 10925/2003](#)).

In particolare, la Corte di Cassazione ha stabilito che, **quanto alle diverse situazioni**, può essere riconosciuto il beneficio sia “*per circostanze di natura oggettiva*”, come nel caso dell’**inabitabilità**, che di natura **soggettiva**, come nel caso in cui il **fabbricato sia inadeguato per dimensioni o caratteristiche abitative** ([Corte di Cassazione, sentenza n. 2565/2018](#); [sentenza n. 2418/2003](#) e [sentenza n. 100/2010](#)).

La Suprema Corte ha, quindi, affermato che **non può ritenersi di ostacolo all'applicazione delle agevolazioni prima casa** la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al **contempo proprietario di altro immobile, purché acquistato senza agevolazioni nel medesimo Comune**, che per qualsiasi ragione sia inidoneo, per le **ridotte dimensioni**, ad essere destinato ad abitazione sua e del suo nucleo familiare, in quanto il presupposto dell'inidoneità dell'immobile già posseduto deve essere valutata anche dal **punto di vista soggettivo dell'acquirente in relazione alle sue esigenze abitative e della sua famiglia**.

In materia di **agevolazione per l'acquisto della “prima casa”** è, peraltro, opportuno richiamare la giurisprudenza di legittimità (fra le altre [Corte di Cassazione ordinanza n. 8847/2015](#); [Corte di Cassazione sentenza n. 2072/2016](#)), secondo cui **l'effettivo trasferimento della residenza nell'immobile oggetto dell'agevolazione costituisce un presupposto essenziale della fattispecie agevolativa**, dal momento che la normativa relativa, in coerenza con le finalità perseguiti, non è volta ad agevolare meri progetti di future ed eventuali sistemazioni abitative, ma **concrete ed effettive utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazioni** da parte di acquirenti che ne siano privi o ne siano rimasti privi a seguito di rivendita di altro immobile in precedenza acquistato.

Conseguentemente, in caso di **successivi atti di vendita e di acquisto di immobili**, affinché il contribuente possa **mantenere l'agevolazione** occorre che egli fornisca la prova che l'acquisto sia seguito dall'**effettiva realizzazione della destinazione ad abitazione propria** degli immobili acquistati nelle singole transazioni, in virtù del **concreto trasferimento della residenza anagrafica** nell'unità abitativa correlata.



Master di specializzazione
**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL
PASSAGGIO GENERAZIONALE**
Milano