

Edizione di lunedì 23 Settembre 2019

IVA

Ritardata emissione di fattura: sanzioni ridotte fino a settembre

di Clara Pollet, Simone Dimitri

LAVORO E PREVIDENZA

L'Inps si esprime sulla compatibilità amministratore-dipendente

di Alessandro Bonuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In assenza di una base fissa in Italia, il reddito viene tassato all'estero

di Marco Bargagli

IMPOSTE SUL REDDITO

Forfettari: nei contratti di somministrazione l'utilizzatore è datore di lavoro

di Laura Fava

CONTENZIOSO

Abitazione di lusso e utilizzabilità degli ambienti

di Luigi Ferrajoli

IVA

Ritardata emissione di fattura: sanzioni ridotte fino a settembre

di Clara Pollet, Simone Dimitri

In tema di formazione e trasmissione delle fatture elettroniche ricordiamo che i soggetti con liquidazione Iva **mensile** potranno usufruire di **agevolazioni nell'applicazione di sanzioni** fino alle operazioni effettuate nel **mese di settembre**.

L'effettuazione dell'operazione ai fini Iva, ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), per le operazioni nazionali, corrisponde:

- alla data di **stipula dell'atto**, se riguardano beni **immobili**;
- alla **consegna o spedizione** del bene nelle vendite di cose **mobili**;
- al **pagamento del corrispettivo** nelle prestazioni di **servizi**.

Le cessioni i cui **effetti traslativi si producono posteriormente** si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. Per le **cessioni di beni inerenti a contratti estimatori**, l'effettuazione è all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o, indipendentemente da essi, **sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo**, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Ai sensi dell'[articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), la **fattura immediata è emessa entro 12 giorni** dall'effettuazione dell'operazione, mentre per la **fattura differita** (ad esempio, cessioni di beni con documento di trasporto) è emessa **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione. La **data di effettuazione dell'operazione** deve essere riportata in fattura, se diversa dalla data fattura.

In caso di fattura emessa con **modalità diversa da quella elettronica**, la fattura si intende non emessa, per cui si applicano le sanzioni previste dall'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#). In caso di **ritardata emissione** di fattura la **sanzione ordinaria è applicata nella misura da 250 a 2.000 euro** quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, altrimenti la sanzione è **dal 90 al 180% dell'Iva**.

Per le **operazioni effettuate nel primo semestre del periodo d'imposta 2019** le sanzioni per ritardata emissione di fattura:

1. non si applicano se la fattura è stata emessa, con le modalità elettroniche, **entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'Iva** (ai sensi dell'[articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998](#));
2. si applicano con **riduzione dell'80%** a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della **liquidazione dell'Iva del periodo successivo**.

"Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019", in base all'[articolo 1, comma 6, D.Lgs. 127/2015](#).

Secondo la [circolare n. 14/E/2019](#) è possibile beneficiare della **riduzione delle sanzioni dell'80%** "per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta con cadenza mensile, le indicazioni sub b) si applicano fino al 30 settembre 2019".

La [circolare n. 14/E/2019](#), evidenzia che:

- sino al 30 giugno 2019 la **disapplicazione/riduzione** delle sanzioni era applicabile nei confronti di **tutti i contribuenti**, indipendentemente dalle modalità di liquidazione dell'imposta (su base mensile o trimestrale);
- l'estensione della **riduzione sanzionatoria al 30 settembre 2019** per i soggetti che liquidano l'imposta **su base mensile** si intende riferita alle operazioni effettuate entro tale giorno.

Pertanto, si applicheranno le sanzioni per ritardata emissione di fattura, ridotte dell'80%, ai contribuenti che **entro il 16 novembre**, fattureranno:

- le operazioni del secondo trimestre 2019 (se trimestrali);
- le operazioni di settembre 2019 (se mensili).

Infine, si evidenzia, in riferimento alla **data di sabato 16 novembre**, che i versamenti e gli adempimenti, anche se telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono **sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo**, così come previsto dall'[articolo 7, comma 1, lettera h\), D.L. 70/2011](#), convertito, con modificazioni, dalla Legge 106/2011. Tale precisazione ovviamente vale per tutte le date riferite a termini di scadenza dei vari adempimenti.

È impregiudicata la possibilità di sanare i ritardi di emissione con il **ravvedimento operoso**, versando le **sanzioni previste ridotte a 1/9** nel caso di perfezionamento **entro 90 giorni dall'errore commesso** ([articolo 13, comma 1, lettera a-bis\), D.Lgs. 472/1997](#)).

Rimangono **interamente applicabili sanzioni di tipo diverso**, tra le altre, le **sanzioni relative all'omesso versamento** dell'imposta da parte del cedente o all'utilizzo di crediti non spettanti, nonché le sanzioni dettate dall'[articolo 9 D.Lgs. 471/1997](#) in tema di corretta tenuta e conservazione di scritture contabili, documenti e registri previsti dalla legge.

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

LAVORO E PREVIDENZA

L'Inps si esprime sulla compatibilità amministratore-dipendente

di Alessandro Bonuzzi

L'**Inps**, con il **messaggio n. 3359** dello scorso **17 settembre**, fornisce un'apprezzabile disamina sull'annosa questione relativa alla **compatibilità**, in seno a una **persona fisica**, della carica di **amministratore** di una **società di capitali** con lo **status di dipendente** nella medesima società.

In passato, la [circolare dell'Istituto n. 179 dell'8 agosto 1989](#) aveva **escluso** che per i **"presidenti, gli amministratori unici ed i consiglieri delegati"** potesse essere riconosciuto un **rapporto di lavoro subordinato** valido con la stessa società.

Le precisazioni fornite in tale documento dovevano, tuttavia, ritenersi **in parte superate** già con la pubblicazione del [messaggio n. 12441 dell'8 giugno 2011](#), che ha fatto propri i **principi** espressi sul tema dalla **Corte di Cassazione**.

Infatti, è opinione, ormai consolidata, della Suprema Corte che l'**incarico** per lo svolgimento di un'**attività gestoria**, come quella dell'amministratore, in una **società di capitali** non esclude astrattamente la **configurabilità** di un **rapporto di lavoro subordinato**.

In particolare, le [sentenze n. 18476/2014](#) e [n. 24972/2013](#) hanno stabilito che **"l'essere organo di una persona giuridica di per sé non osta alla possibilità di configurare tra la persona giuridica stessa ed il suddetto organo un rapporto di lavoro subordinato, quando in tale rapporto sussistano le caratteristiche dell'assoggettamento, nonostante la carica sociale, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione dell'ente"**.

Da tale principio deriva che:

- la carica di **presidente non è di per sé incompatibile con lo status di lavoratore subordinato** poiché anche il presidente di società, al pari di qualsiasi membro del consiglio di amministrazione, **può essere soggetto** alle **direttive**, alle **decisioni** ed al **controllo** dell'organo collegiale. Non assume, peraltro, rilevanza l'eventuale conferimento del **potere di rappresentanza** al presidente, atteso che tale delega **non estende automaticamente allo stesso i diversi poteri deliberativi**;
- la carica di **amministratore unico** della società è **incompatibile** con la qualità di **lavoratore dipendente**, siccome egli è detentore **da solo** del potere decisionale, di controllo, di comando e di disciplina dell'ente sociale;
- l'**amministratore delegato** può o meno ricoprire al contempo il ruolo di **dipendente** a seconda della **portata della delega**. Difatti, se l'amministratore è munito di **delega generale** con facoltà di agire senza il consenso del consiglio di amministrazione, deve

ritenersi a lui **esclusa** la possibilità di intrattenere un valido rapporto di lavoro subordinato con la società. Diversamente, l'attribuzione all'amministratore del **solo potere di rappresentanza** ovvero di **specifiche e limitate deleghe non è ostativo**, in linea generale, all'instaurazione di **genuini rapporti di lavoro subordinato**.

In **ogni caso**, afferma il **messaggio n. 3359/2019**, per l'ammissibilità del **doppio ruolo** amministratore-dipendente, assumono rilevanza *"i rapporti intercorrenti fra l'organo delegato e il consiglio di amministrazione, la pluralità ed il numero degli amministratori delegati e la facoltà di agire congiuntamente o disgiuntamente, oltre – naturalmente – alla sussistenza degli elementi caratterizzanti il vincolo di subordinazione"*. Più in particolare, devono sussistere le seguenti condizioni:

- “che il **potere deliberativo** (come regolato dall'atto costitutivo e dallo statuto), diretto a formare la volontà dell'ente, sia **affidato all'organo (collegiale) di amministrazione** della società nel suo complesso e/o ad un altro organo sociale espressione della volontà imprenditoriale il quale esplichi un potere esterno”;
- “che sia fornita la **rigorosa prova della sussistenza del vincolo della subordinazione** (anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale) e cioè dell'**assoggettamento del lavoratore interessato, nonostante la carica sociale, all'effettivo potere di supremazia gerarchica** (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) **di un altro soggetto ovvero degli altri componenti dell'organismo sociale a cui appartiene**”;
- che “il **soggetto svolga, in concreto, mansioni estranee al rapporto organico con la società**; in particolare, deve trattarsi di attività che esulino e che pertanto non siano ricomprese nei poteri di gestione che discendono dalla carica ricoperta o dalle deleghe che gli siano state conferite”.

Il documento in commento analizza altresì la compatibilità tra lo **status di socio** e il ruolo di **dipendente**, affermando che il **socio unico non può essere al contempo dipendente della società** poiché in tal caso viene di fatto a mancare la **soggezione** del soggetto alle direttive dell'organo societario, detenendo egli la “**sovranità**” della società.

Invece, con riguardo alla figura del **socio** di società di capitali che assommi in capo a sé anche l'incarico di **amministratore**, non può **escludersi** a priori la configurabilità di un rapporto di **lavoro subordinato**. In tal caso, infatti, vanno **valutate disgiuntamente**, caso per caso, “*sia la condizione di possessore di parte del capitale sociale sia l'incarico gestorio*”.

Seminario di specializzazione

L'OBBLIGO DEL CONTROLLO DI GESTIONE INTRODOTTO DAL NUOVO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In assenza di una base fissa in Italia, il reddito viene tassato all'estero

di Marco Bargagli

L'[articolo 25, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) prevede che quando gli enti e le società corrispondono **compensi per prestazioni di lavoro autonomo** nei confronti di **soggetti non residenti**, deve essere operata una **itenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%**, anche per le prestazioni **effettuate nell'esercizio di imprese**.

Ne sono esclusi i **compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero** e quelli **corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti**.

Quindi, in linea di principio, qualora un **soggetto non residente (professionista o impresa)** abbia effettuato una **prestazione di lavoro autonomo** in Italia, si rende applicabile **una ritenuta a titolo d'imposta**.

Ciò detto, occorre domandarci come la **normativa domestica** sopra illustrata debba essere **coordinata con le disposizioni internazionali** e, segnatamente, con le **Convenzioni bilaterali** stipulate dall'Italia con gli altri Paesi a livello mondiale.

In merito si evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la [risposta all'interpello n. 352 del 29 agosto 2019](#), ha fornito **interessanti chiarimenti** proprio in relazione al **trattamento fiscale** applicabile al **reddito di lavoro autonomo** prodotto in Italia da parte di un **soggetto non residente**.

Nello specifico, il caso prospettato riguardava una **persona fisica residente in Germania** che aveva sottoscritto un **contratto di docenza universitaria** che consisteva nello svolgimento di **un'attività di carattere indipendente** per l'esercizio della quale **non veniva messa a disposizione**, dall'Università, né una **base fissa**, né un **ufficio in modo stabile**.

Come risultava dal **certificato di residenza allegato all'istanza di interpello**, la citata persona fisica aveva **versato in Germania le imposte sul reddito** derivanti dall'**incarico di insegnamento** sopra descritto, al netto delle spese per **viaggio, vitto e alloggio**.

L'Agenzia delle entrate ha preliminarmente chiarito che l'attività oggetto dell'incarico conferito da parte dell'Università italiana si **configura come lavoro autonomo**, disciplinato nel nostro ordinamento dall'[articolo 53 Tuir](#), a mente del quale sono **redditi di lavoro autonomo** quelli che derivano dall'**esercizio di arti e professioni**.

A livello internazionale, l'**articolo 14, paragrafo 1**, della **Convenzione stipulata tra l'Italia e la Germania** per evitare le doppie imposizioni sul reddito, ratificata dalla Legge 24 novembre 1992, n. 459, detta le regole previste per la **ripartizione della potestà impositiva** tra due Stati con particolare riferimento ai redditi derivanti dall'esercizio delle c.d. **"professioni indipendenti"**.

Sul punto, l'**accordo bilaterale** sopra illustrato sancisce che: *"i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa".*

Quindi, la **Convenzione internazionale** contro le doppie imposizioni sul reddito prevede una **potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza**, sempreché il professionista **non disponga abitualmente nell'altro Stato** contraente di una **base fissa** per l'esercizio delle **sue attività**.

In buona sostanza, a parere dell'Agenzia delle entrate, un docente **fiscalmente residente in Germania** che ha sottoscritto un **incarico di insegnamento in Italia** deve versare le imposte dovute nel **Paese estero di residenza** a condizione, tuttavia, che la predetta persona fisica **non disponga in Italia** di una **base fissa** per l'esercizio delle attività.

Preso atto delle argomentazioni logico-giuridiche formulate dalla prassi, si ritiene che per evitare **l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta**:

- il **percettore del reddito residente all'estero** deve formalmente richiedere **l'applicazione dell'articolo 14** della **Convenzione internazionale** stipulata tra **Italia e Germania**, in deroga alle disposizioni previste dalla **normativa interna**;
- il **soggetto residente in Italia che eroga i compensi** deve **preventivamente acquisire** – da parte del **contribuente non residente** – il **certificato fiscale** rilasciato dalla competente **autorità tributaria estera** che attesti lo **status di soggetto passivo d'imposta nello Stato di residenza**, ivi compresa la dichiarazione di **non possedere in Italia una base fissa ossia una stabile organizzazione**.

Infatti:

- la presenza in Italia di una **base fissa** o di un **ufficio** utilizzato in **modo stabile** da parte del professionista rende applicabile **la ritenuta fiscale**;
- le **autorità fiscali del Paese di residenza** del soggetto che eroga i compensi potrebbero (ai sensi dell'articolo 25, comma 2, D.P.R. 600/1973) richiedere l'applicazione della **ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 30%**, sulle **prestazioni di lavoro autonomo** rese da **parte del soggetto non residente in Italia**.

Proprio in merito a tale ultimo aspetto, come indicato nella [risposta all'interpello n. 352/2019](#),

le imposte eventualmente **trattenute in Italia all'insegnante** possono essere **rimborsate**, su **richiesta del contribuente**, presentando apposita richiesta al **centro operativo di Pescara** entro il **termine di decadenza di 48 mesi** dalla data del **prelevamento dell'imposta** (ex [articolo 37 D.P.R. 602/1973](#)).

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Forfettari: nei contratti di somministrazione l'utilizzatore è datore di lavoro

di Laura Fava

In un [precedente contributo](#) è stata commentata la **causa di esonero** dall'applicazione della causa ostantiva di cui alla [lettera d-bis, articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#), in considerazione della **preesistenza del duplice rapporto lavorativo** (di lavoro autonomo e di lavoro dipendente) con il medesimo datore di lavoro. In particolare, è stato evidenziato che qualora **l'assetto negoziale** antecedente la modifica normativa **rimanga immutato**, è escluso l'operare della causa ostantiva.

A tale conclusione, l'Agenzia delle entrate perviene in considerazione della *ratio legis* che è quella di contrastare “*artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo*”, quindi, qualora siano **integrati i requisiti per l'applicazione della causa di esclusione** dal regime forfetario ma **non sussista alcun intento evasivo**, ad esempio perché il doppio rapporto lavorativo preesisteva, **la stessa non può trovare applicazione**.

Sempre in ragione della ratio legis, l'Agenzia delle entrate ha, nel corso degli ultimi mesi, fornito importanti chiarimenti anche sulla **locuzione** di “**datore di lavoro**” rilevante ai fini dell'applicazione della lettera d-bis).

Partendo dai chiarimenti forniti con la [circolare 9/E/2019](#), si considerano destinatari della causa ostantiva di cui alla lettera d-bis), i soggetti che hanno percepito sia **redditi di lavoro dipendente**, di cui all'[articolo 49 Tuir](#) sia **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui all'[articolo 50 Tuir](#).

Tuttavia, sono state individuate delle **eccezioni**, con riferimento:

- ai soggetti **pensionati**, che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'[articolo 49, comma 2, Tuir](#) se il pensionamento è obbligatorio ai termini di legge;
- ai soli **revisori e sindaci** di società che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'[articolo 50, comma 1, lettera c-bis, Tuir](#), data l'intrinseca natura dell'attività svolta. Rientrano, invece, nell'ambito di applicazione della causa ostantiva gli altri soggetti inclusi nella lettera c-bis, come gli **amministratori e i collaboratori**;
- ai **percettori dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** di cui all'[articolo 50, comma 1, lettere c](#)) (somme corrisposte a titolo di **borsa di studio** o di **assegno, premio, sussidio** per fini di studio o di addestramento professionale), [d\)](#) (remunerazioni dei **sacerdoti**), [f\)](#) (**indennità e gettoni di presenza** corrisposti per l'esercizio di pubbliche

funzioni dallo Stato, Regioni, Province e Comuni), **g)** (le indennità percepite dai membri del **Parlamento** e per le **cariche elettive, i vitalizi**), **h)** (le **rendite vitalizie** e a tempo determinato costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale), **h-bis**) (prestazioni pensionistiche), **i)** (altri assegni periodici), **l)** (compensi percepiti dai soggetti impegnati in **lavori socialmente utili**), Tuir, sempreché la loro qualificazione ai fini fiscali sia corretta.

Nelle ipotesi di cui all'ultimo punto, infatti, l'Agenzia delle entrate ritiene che i soggetti erogatori del reddito **non possano considerarsi "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa**. In maniera conforme, si pronuncia l'Agenzia con le [risposte alle istanze di interpello n. 184/2019 e 179/2019](#).

Con la prima ([risposta 184/2019](#)), si rappresenta il caso di uno studente che, nel periodo del dottorato di ricerca presso l'istituto di ricerche, ha **conseguito una borsa di studio** erogata dall'istituto stesso. L'istante dichiara l'intenzione di **avviare un'attività di lavoro autonomo** che verrà **svolta prevalentemente nei confronti** del medesimo **ente**.

In considerazione della fattispecie concreta, l'Agenzia delle entrate ritiene che *"le predette elargizioni sembrano essere state corrisposte dall'istituto erogante esclusivamente con l'intento di sostenere l'attività di studio svolta presso il medesimo ente, ovvero al di fuori di un rapporto di lavoro dipendente"* e sul presupposto che si tratti di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'[articolo 50, comma 1, lettera c\), Tuir](#), in conformità a quanto chiarito nella [circolare 9/E/2019](#), non ritiene integrata la causa ostativa di cui alla lettera d-bis).

Con la più interessante [risposta 179/2019](#), è stato prospettato il caso di un soggetto che ha prestato la propria attività lavorativa a favore di una fondazione tramite un **contratto di somministrazione di lavoro** a tempo determinato **stipulato con un'agenzia interinale**, risolto a fine 2018 a seguito di dimissioni dell'istante e che nel 2019 quest'ultimo ha iniziato una **collaborazione con la medesima fondazione**.

Riteneva, dunque, l'istante che l'attività lavorativa prestata a favore dell'agenzia interinale non potesse essere considerata collaborazione indiretta con la fondazione, **"trattandosi di enti diversi che non hanno alcuna relazione tra di loro"** e che l'attività di collaborazione potesse, dunque, fruire del regime forfetario.

Di opposto avviso l'Agenzia delle entrate, la quale chiarisce che dallo schema contrattuale **"emerge che, per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'impresa utilizzatrice"**, impresa utilizzatrice che detiene poteri e obblighi **generalmente attribuiti al datore di lavoro**.

Nonostante dal punto di vista **formale** il contratto di lavoro subordinato sia stipulato tra il lavoratore e il somministratore, da un punto di vista **sostanziale** il rapporto di lavoro tra **utilizzatore** e **lavoratore** assume le caratteristiche di quello tra **datore di lavoro** e **lavoratore**,

come già emerso con la [risoluzione 55/E/2016](#).

Dovendo **verificare il requisito della “prevalenza”** dello svolgimento dell’attività di lavoro autonomo con il precedente datore di lavoro (utilizzatore del contratto di somministrazione) **solamente al termine del periodo d’imposta**, l’Agenzia delle entrate conclude che qualora il contribuente alla fine del 2019 dovesse effettuare prevalentemente prestazioni a favore della fondazione, egli decadrebbe dal regime forfetario nel 2020.

Seminario di specializzazione

L'OBBLIGO DEL CONTROLLO DI GESTIONE INTRODOTTO DAL NUOVO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Abitazione di lusso e utilizzabilità degli ambienti

di Luigi Ferrajoli

L'articolo 6 D.M. 1072/1969 stabilisce che "le singole unità immobiliari aventi **superficie utile complessiva superiore a mq 240** (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine)", sono da considerarsi **abitazioni di lusso**.

Nell'ottica di applicabilità del **beneficio** cd. "**prima casa**", per gli atti stipulati in **data antecedente** al 01.01.2014 per **l'imposta di registro** e al 13.12.2014 **per l'Iva**, la **superficie utile**, citata dal precedente articolo, deve essere determinata guardando alla **utilizzabilità degli ambienti** a prescindere dalla loro effettiva abitabilità.

Tale principio è stato ripreso e ribadito dalla [sentenza n. 19186](#) emessa dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in **data 17 luglio 2019**.

Nel caso di specie, il contribuente aveva proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione e irrogazione di sanzioni emesso dall'Agenzia delle Entrate, avente a oggetto la **maggior imposta di registro**, ipotecaria e catastale relativa **all'atto di compravendita di un appartamento**, di un locale cantina e di un piccolo cortile; con la conseguente dichiarazione di **decadenza dalle agevolazioni fiscali** previste per **l'acquisto della prima casa**; era stata anche **eseguita una perizia giurata** che aveva quantificato in 237,95 mq la superficie utile dell'appartamento in questione, al netto delle murature portanti e divisorie, degli sguinci delle finestre.

Il contribuente aveva, quindi, dedotto nel proprio atto **la nullità della pretesa erariale** per contraddittorietà dell'avviso impugnato con un precedente atto che aveva qualificato l'immobile *de quo* "abitazione non di lusso", nonché la mancanza di motivazione dell'avviso, avendo l'Ente semplicemente richiamato *per relationem* nell'avviso una nota redatta dall'Agenzia del Territorio che aveva qualificato tale abitazione "di lusso".

Il ricorso **veniva accolto** dalla CTP competente che riteneva fondata e assorbente la censura di decadenza dell'azione di riscossione; la decisione veniva successivamente confermata in appello.

Sennonché la Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso proposto dall'Ufficio, aveva affermato che alla fattispecie *de qua* era applicabile la **proroga disposta con la L. 289/2002**.

Il contribuente decideva, pertanto, di riassumere la causa avanti la CTR, riproponendo tutte le censure svolte negli atti precedenti.

La CTR adita, in nuova composizione, accoglieva il ricorso proposto dal contribuente precisando che per *"considerare di lusso un'abitazione è necessario valutare la "superficie utile" attraverso misurazioni materiali delle superficie dei vani utili, cioè usabili"*.

Avverso tale decisione l'Ente impositore proponeva ricorso avanti la Suprema Corte eccependo, tra i vari motivi, **la violazione e la falsa applicazione dell'articolo 1, parte prima**, della Tariffa D.P.R. 131/1986 per avere la CTR escluso dal calcolo della superficie utile murature portanti e divisorie, nonché gli sguinci delle finestre che, se correttamente inseriti, avrebbero determinato una superficie superiore ai 240 mq, previsti appunto dalla norma per non far rientrare l'immobile nella categoria di lusso, con conseguente **inapplicabilità dell'agevolazioni fiscali**.

Non solo. L'Ufficio eccepiva, altresì, che la CTR aveva errato nella determinazione della **superficie utile** ai fini dell'applicazione delle agevolazioni "prima casa"; tale misurazione avrebbe dovuto essere effettuata **al lordo dei muri perimetrali e interni**.

La Corte di Cassazione, sulla base di un consolidato precedente principio giurisprudenziale, ha ritenuto fondati i motivi del ricorso.

In particolare, la Corte ha ribadito ([Cassazione civile, sentenza n. 21287/2013](#)) che **l'articolo 6 D.M. 1072/1969** va interpretato nel senso di dover escludere **dal dato quantitativo globale della superficie dell'immobile** indicata nell'atto di acquisto solo i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina **e non l'intera superficie non calpestabile**, al fine di determinare se il bene sia di lusso.

Infatti, secondo la Corte, la superficie utile di un'abitazione di lusso deve essere determinata basandosi sulla *"utilizzabilità degli ambienti a prescindere dalla loro effettiva abitabilità"*, costituendo tale requisito, il parametro idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" di una abitazione. Ne consegue che **è utile tutta la superficie dell'unità immobiliare** diversa dai balconi, dalle terrazze, dalle cantine, dalle soffitte, dalle scale e dal posto macchina.

Sulla base di tali principi, ne discende che la metratura dell'immobile *de qua* risultava **superiore ai 240 mq** con la conseguente **esclusione dei benefici c.d. prima casa**.

In considerazione di ciò, la Corte ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate e ha condannato il contribuente al pagamento delle spese di lite in favore dell'Ente.

Seminario di specializzazione
IPRIVACY: L'AUDIT PER UN SISTEMA DI GESTIONE EFFICACE
Scopri le sedi in programmazione >