

n. 13/2019 del 11 settembre 2019

I ricorrenti tardivi sono discriminati - Affitti brevi gestiti su Airbnb: non scatta l'attività d'impresa - Il trust da testamento paga la successione - L'autoriciclaggio coesiste con la bancarotta - No all'agevolazione prima casa per chi ha già un immobile locato - Entry tax, conta il valore di mercato - Applicazione circoscritta per i nuovi Isa

Sommario

1. I ricorrenti tardivi sono discriminati
2. Affitti brevi gestiti su Airbnb: non scatta l'attività d'impresa
3. Il trust da testamento paga la successione
4. L'autoriciclaggio coesiste con la bancarotta
5. No all'agevolazione prima casa per chi ha già un immobile locato
6. Entry tax, conta il valore di mercato
7. Applicazione circoscritta per i nuovi Isa

1. I ricorrenti tardivi sono discriminati

Processo tributario - Viceversa nel civile è ammessa la costituzione tardiva dell'attore fino alla prima udienza

Appaiono in contrasto con i principi costituzionali le norme processuali tributarie, di cui agli articoli 22 e 27 Dlgs 546/92, che sanzionano con l'inammissibilità del ricorso, rilevata e pronunciata d'ufficio, la mancata costituzione in giudizio tempestiva del ricorrente, senza la possibilità di una costituzione tardiva del ricorrente neppure quando si sia costituito in giudizio il resistente.

A sollevare la questione è stata la Ctp di Genova con un'ordinanza presidenziale del 1° aprile 2009 (Gazzetta ufficiale n. 24 del 12 giugno 2019). Nel processo all'esame della Ctp è pacifico che la ricorrente non si è costituita nei 30 giorni dalla proposizione del ricorso; l'Ufficio resistente ha depositato, invece, proprie controdeduzioni in termini chiedendo la declaratoria di inammissibilità del ricorso ex articolo 27. Il giudice remittente, in sede di

discussione del reclamo ex articolo 28 Dlgs 546/92, ha censurato le norme scrutinate per contrasto con gli articoli 3, 24, 97 e 11 Costituzione, per violazione del principio di ragionevolezza, del diritto di difesa e del principio di parità di trattamento del ricorrente tributario rispetto all'attore civilistico nonché per disparità di trattamento all'interno del processo tributario, tra il resistente, che deve osservare solo un termine ordinatorio per la costituzione, e il ricorrente che subirebbe un termine perentorio a pena di inammissibilità del ricorso. Si rinviene un contrasto con il principio del giusto processo, poiché l'articolo 22 impedirebbe il diritto all'accertamento della fondatezza della pretesa impositiva. Da ultimo si rileva la violazione dell'articolo 97 della Costituzione, poiché le norme in esame farebbero dipendere la soccombenza sostanziale del contribuente dalla tardiva costituzione in giudizio, nonostante abbia notificato nei termini il ricorso avverso l'atto impositivo e nonostante controparte si sia costituita in giudizio.

Il nodo centrale della questione, che pure emerge dai profili di censura, riguarda il mancato adeguamento delle norme del processo tributario al processo civile, il cui processo di cognizione ordinaria ammette la costituzione tardiva dell'attore fino alla prima udienza qualora, in assenza di costituzione tempestiva dell'attore, il convenuto si sia, invece, costituito in giudizio tempestivamente. Nel processo civile, inoltre, l'estinzione del giudizio non è mai dichiarata d'ufficio. Come previsto dall'articolo 1, comma 2, Dlgs 546/92, le norme processuali civili si applicano al processo tributario in tanto in quanto non derogate.

A fronte dell'identica premessa della costituzione in giudizio della parte convenuta, il processo civile può incardinarsi ritualmente; nel processo tributario, invece, l'esito sarebbe l'inammissibilità del ricorso. Alla luce dell'articolo 3 della Costituzione, le deroghe tributarie al diritto comune sono legittime costituzionalmente in quanto "non irragionevoli". A ben vedere, l'Ufficio, nel processo in oggetto, avrebbe potuto rimanere silente e attendere il decreto presidenziale di inammissibilità. Al contrario esso stesso ha inteso instaurare il processo nella sua pienezza, insistendo per la declaratoria di inammissibilità del ricorso, esito per cui la costituzione dell'ufficio non sarebbe stata necessaria.

2. Affitti brevi gestiti su Airbnb: non scatta l'attività d'impresa

Persone fisiche - Secondo le Entrate la Legge 12/1995 di Bolzano non esclude la cedolare. L'interpello 373/2019 conferma che vanno seguiti il Tuir e il Codice Civile.

Per stabilire se l'affitto breve gestito tramite Airbnb configura o no attività d'impresa, la stella polare è rappresentata dal Codice civile e dal Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir). Non rileva - sotto il profilo tributario - la normativa provinciale di Bolzano, che detta criteri restrittivi per individuare l'attività di «affittacamere privato». È quanto affermano le Entrate con la risposta a interpello 373/2019.

Il quesito posto all'Agenzia riguarda la manovra di primavera di due anni fa (articolo 4 del DL 50/2017), che prevede - in caso di affitti brevi - l'obbligo di ritenuta da parte degli intermediari e la possibilità per il locatore di optare per la cedolare al 21 per cento. Ai fini del decreto legge, sono «locazioni brevi» gli affitti che abbiano le seguenti caratteristiche:

- › riguardino stanze o abitazioni;
- › non durino più di 30 giorni;
- › siano stipulati direttamente o tramite soggetti che fanno intermediazione immobiliare o gestiscono portali online (come Airbnb, ma non solo);
- › includano eventualmente la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e pulizia dei locali (cui la circolare 24/E/2017 ha aggiunto utenze, wi-fi e aria condizionata);
- › siano stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa.

Proprio su quest'ultimo punto interviene la legge altoatesina 12/1995, secondo cui, come si legge nel quesito, «l'esercizio di affittacamere privato è possibile solo nel caso in cui non vengano stipulati più di quattro contratti di locazione all'anno per ogni camera o appartamento e purché non venga svolta un'attività di promozione rispettivamente di intermediazione o non ci si avvalga della stessa». Normativa che, però, secondo le Entrate, disciplina «materie diverse» e presenta «diverse finalità» rispetto al decreto legge 50/2017. In pratica, per l'Agenzia non si pone un problema di "sovrapposizione" tra disposizioni di livello diverso e di prevalenza di quella statale su quella locale. Piuttosto, si tratta di ambiti differenti.

Come già affermato nella circolare 24/E/2017 - ricordano le Entrate - per stabilire se la locazione è svolta in forma imprenditoriale «occorre far riferimento ai principi generali stabiliti dall'articolo 2082 del Codice civile e dall'articolo 55 del Tuir (con riferimento all'esercizio di attività commerciale)». Nel caso specifico, il contribuente - anche se supera i quattro contratti - può applicare la cedolare, senza dover dichiarare i proventi come redditi d'impresa (fermo restando il rispetto dei requisiti generali appena citati, a partire dalla mancanza di "organizzazione" di mezzi).

L'Agenzia ricorda, tra l'altro, che non è mai stato emanato il regolamento previsto dal decreto legge 50 con il quale si sarebbero potuti stabilire «i criteri in base ai quali l'attività di locazione si

presume svolta in forma imprenditoriale», anche in termini di numero di case locate o alla durata delle locazioni su base annua.

La risposta delle Entrate è interessante perché spesso le normative locali - non si rado oggetto di contenzioso di fronte alla Corte costituzionale - chiedono ai privati che svolgono attività di affitti brevi di qualificarsi a vario titolo come soggetti "professionali" o "imprenditoriali" (imponendo comunicazioni, fissando standard di servizio o applicando tributi locali come la Tari con le tariffe proprie delle case vacanza).

3. Il trust da testamento paga la successione

Immobili e titoli - La risposta a interpello ignora le recenti sentenze emesse dalla Cassazione

L'istituzione e la dotazione di un trust mediante testamento provoca l'applicazione dell'imposta di successione e, se oggetto di dotazione sono anche beni immobili, sul loro valore catastale si applicano anche le imposte ipotecaria (aliquota del 2%) e catastale (con aliquota dell'1%).

Lo afferma l'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 371 di ieri, prendendo in considerazione il caso di un trust testamentario istituito, con riguardo a beni esistenti in Italia, da un disponente residente in Australia, il quale aveva designato, quale beneficiario del trust, una propria nipote (figlia della sorella del de cuius): per questo l'Agenzia afferma che in questo caso l'imposta di successione va applicata con l'aliquota del 6 per cento.

L'Agenzia fornisce questa risposta ribadendo l'orientamento delle Circolari 48/2007 e 3/2008, senza menzionare la copiosissima giurisprudenza formatasi, da allora a oggi, in tema di trust e, quindi, nemmeno dell'approdo cui la Cassazione è giunta in numerose decisioni depositate negli scorsi mesi di giugno e luglio (15453, 15455, 15456, 16700, 16705, 19167, 19310 e 19319 del 2019).

Tali decisioni hanno rappresentato una radicale svolta nella materia in quanto hanno evidenziato che si è definitivamente consolidato l'orientamento secondo cui l'atto di dotazione del trust non sarebbe suscettibile di tassazione con l'imposta di donazione in quanto, in tale ambito, non si potrebbe ravvisare alcuna manifestazione di capacità contributiva. E se non c'è capacità contributiva quando il disponente dota un trust durante la propria vita, non pare essere diverso il caso di un trust istituito mediante un testamento.

In particolare, sul «trust successorio», come quello esaminato nella risposta 371, la Cassazione ha affermato che la manifestazione di capacità contributiva si avrebbe nel momento in cui il trustee attribuirà ai beneficiari il patrimonio del trust e che, pertanto, nel momento in cui il trust viene dotato di patrimonio, non si rende applicabile l'imposta proporzionale di donazione.

4. L'autoriciclaggio coesiste con la bancarotta

Cassazione - Quando agli atti di distrazione segue la gestione dell'azienda

L'autoriciclaggio può coesistere con la bancarotta per distrazione. Lo chiarisce la Cassazione con la sentenza della seconda sezione penale n. 37503 depositata ieri. La Corte ha così respinto il ricorso della difesa, stabilendo nello stesso tempo l'applicazione della custodia cautelare nei confronti degli amministratori, di diritto e di fatto, e il sequestro

preventivo dell'azienda, applicando per quest'ultima quanto previsto dal decreto 231 del 2001.

Per l'accusa, il reato di bancarotta sarebbe stato commesso attraverso attività di distrazione realizzate attraverso un contratto di affitto di azienda prima e con un atto di trasferimento poi, mentre l'autoriciclaggio sarebbe stato commesso dai manager impiegando il complesso aziendale sottratto in maniera tale da nascondere la provenienza criminale. Per la difesa invece l'autoriciclaggio non sarebbe contestabile perché la condotta sanzionata da quest'ultimo coinciderebbe con quella del reato presupposto di bancarotta per distrazione.

La Cassazione, malgrado l'apparente correttezza della linea difensiva, non è stata però alla fine di questo avviso. Ha invece ricordato come obiettivo dell'introduzione del reato di autoriciclaggio sia stata quella di congelare ogni utilità economica che deriva dal delitto, impedendo che i beni possano essere in qualsiasi modo reimmessi nel circuito economico. E allora un'attenzione particolare deve essere prestata alla natura specifica dei beni o delle utilità, valutandone soprattutto la portata dinamica.

In altre parole, precisa la Corte, se il trasferimento riguarda beni statici come anche il denaro la condotta attraverso la quale la somma è stata ottenuta non è idonea a configurare l'autoriciclaggio. È il caso, per esempio (Cassazione, sentenza n. 8851 di quest'anno), del versamento del profitto di un furto sul conto corrente o sulla carta prepagata intestati allo stesso autore del reato presupposto.

Discorso però diverso deve essere fatto quando il bene conseguito con il reato, per le sue caratteristiche appunto «dinamiche», è idoneo a procurarne l'impiego in attività economiche o finanziarie. È il caso della distrazione di un'azienda che, se limitata a questo solo aspetto, non darebbe luogo all'autoriciclaggio; ma quando alla distrazione segue la gestione della stessa e l'esercizio di attività imprenditoriale allora l'autoriciclaggio si concretizza.

5. No all'agevolazione prima casa per chi ha già un immobile locato

Non può avvalersi dell'agevolazione "prima casa" in sede di acquisto di un'abitazione chi abbia già la proprietà di un'altra casa nel medesimo Comune che sia concessa in locazione: lo afferma l'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 378 del 10 settembre 2019.

L'Agenzia in sostanza rifiuta di aderire a quanto la Cassazione ha deciso nella ordinanza n. 19989 del 27 luglio 2018 quando ha sancito che l'agevolazione "prima casa" compete anche a chi abbia già, nel medesimo Comune, la proprietà di un'altra casa di abitazione che sia però inidonea all'uso abitativo del contribuente in quanto locata a terzi (a meno

che si tratti di una locazione maliziosamente preordinata a consentire un abusivo avalimento dell'agevolazione).

Ancora più in generale, la Cassazione ha ritenuto che non è di ostacolo all'applicazione dell'agevolazione "prima casa", la possidenza di altra casa di abitazione, ubicata nel medesimo Comune, quando essa sia inidonea ad essere adibita ad abitazione, sia per ragioni soggettive che per ragioni oggettive, dovendosi comprendere, tra queste ultime, anche quelle derivanti da impedimenti di natura giuridica (quale un altrui diritto di godimento, derivante da un contratto di locazione).

Il tema è quello della cosiddetta "impossidenza": vale a dire dell'avalimento dell'agevolazione "prima casa" da parte di chi già abbia nel medesimo Comune, la proprietà di un'altra abitazione. Stando al tenore letterale della legge, in tal caso l'agevolazione sarebbe impedita.

Senonché il prevalente orientamento della Cassazione ritiene che il concetto di casa preposseduta debba essere letto come casa effettivamente idonea a essere abitata, con la conseguenza che, ove vi sia l'inidoneità della casa preposseduta a essere abitata, il contribuente che ne sia proprietario può acquistare con l'agevolazione "prima casa" un'altra abitazione.

Più precisamente, secondo quanto deciso dalla Cassazione (sentenza 19989/2018):

a) una "casa" non è una "casa" se essa non è "idonea" per un utilizzo abitativo; e quindi il prepossesso di una casa inidonea nel medesimo Comune non impedisce l'avalimento dell'agevolazione (a meno che la casa preposseduta sia stata, a sua volta, acquistata con l'agevolazione "prima casa");

b) l'inidoneità può essere conseguente sia a fattori soggettivi (ad esempio, l'allargamento della famiglia del contribuente) che a fattori oggettivi (ad esempio, l'inagibilità della casa preposseduta) di qualsiasi natura e specie e, tra questi ultimi, è compreso anche il fattore dell'inidoneità "giuridica" e cioè che, ad esempio, la casa preposseduta sia indisponibile per la sussistenza di un altrui diritto di godimento, come quello derivante da un contratto di locazione, senza che abbia rilevanza alcuna il carattere temporaneo del diritto di godimento del conduttore.

Nella risposta n. 378, l'Agenzia afferma che il riferimento operato dalla vigente normativa alla nozione di "casa di abitazione" porta a ritenere che la fruizione dell'agevolazione debba essere esclusa in tutti i casi in cui il soggetto che intende fruire dell'agevolazione risulti già in possesso nello stesso Comune, o nell'intero territorio nazionale se acquistato con le agevolazioni, di un immobile ad uso abitativo.

In altre parole, l'Agenzia ritiene che non possa attribuirsi rilevanza ad un concetto di "inidoneità" collegato ad una indisponibilità "giuridica" (ad esempio, in virtù del contratto di locazione) di carattere meramente temporaneo, e comunque dipendente dalla volontà del contribuente.

6. Entry tax, conta il valore di mercato

Operazioni straordinarie - Direttiva ATAD, per la tassa di uscita confermate le misure disciplinate dal Tuir

Vediamo gli aspetti fiscali delle fusioni transfrontaliere alla luce delle modifiche normative in tema di exit tax e di entry tax a seguito del recepimento della direttiva Atad da parte del Dlgs 142/2018.

La regola per i casi di imposizione in uscita è che vi sarà tassazione degli elementi aziendali che fuoriescono dalla potestà impositiva dello Stato, tranne nelle ipotesi in cui gli stessi sono destinati a permanere in una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente. Questo principio è sempre stato espresso dall'articolo 179, comma 6, del Tuir che è stato abrogato col recepimento dell'Atad. Ma lo stesso principio, come chiarito dalla relazione illustrativa, è rimasto nel sistema in quanto recuperato nel novellato articolo 166, comma 3 lettera e), del Tuir. Infatti nella determinazione della plusvalenza relativa alle operazioni straordinarie da assoggettare a tassazione viene sancita una deroga, nel caso in cui gli elementi attivi e passivi vadano a confluire nel patrimonio di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, appartenente al soggetto non residente incorporante. La logica di tutto ciò è che se residua una branch in Italia non vi è sottrazione di materia imponibile e quindi non scatta l'exit tax. Qualora poi, come argomentato nell'altro articolo, la scelta sia quella di operare con un trasferimento di sede all'estero anziché una fusione, torna utile la risposta a interpello delle Entrate 73/2018. Nella stessa l'Agenzia ha chiarito che a seguito del trasferimento della sede legale di una società dall'Italia in Germania la stabile organizzazione che residua per le attività svolte sul territorio nazionale manterrà il codice fiscale e la partita Iva precedentemente utilizzati dalla subsidiary italiana. Inoltre all'operazione si applica il credito nozionale previsto per le operazioni transfrontaliere ex articolo 179 comma 3 ultimo periodo del Tuir.

Per quanto concerne invece le tematiche di entry tax, che riguardano fra le varie fattispecie anche l'incorporazione di un soggetto non residente da parte di uno residente (articolo 166-bis, comma 1 lettera e, del Tuir), l'elemento di novità è l'introduzione del valore di mercato che sostituisce il vecchio concetto di valore normale. Esso è determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti fra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, tenendo conto delle indicazioni contenute nel Dm Economia del 14 maggio 2018 emanato in base alla disciplina sui prezzi di trasferimento all'articolo 110 comma 7 del Tuir. Nel caso in cui tale valore sia riferibile ad un complesso aziendale o a un ramo d'azienda, si terrà conto anche del valore dell'avviamento, calcolato tenuto conto delle funzioni e dei rischi trasferiti. Per l'individuazione del valore fiscale di ingresso, se non sono rispettate le condizioni previste dal comma 3 in relazione alle caratteristiche dello Stato di provenienza (Ue o See), si farà riferimento al valore di mercato come determinato a seguito di accordo preventivo in base all'articolo 31-ter del Dpr 600/73. In

assenza di tale accordo, il valore fiscale di ingresso diverrà meno conveniente per il soggetto residente e cioè:

- › il minore fra costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato in base al Dm sui prezzi di trasferimento per ciò che concerne le attività,
- › il maggiore fra essi, di contro, per ciò che concerne le passività.

È importante evidenziare che tali novità normative sono state avallate dalle Entrate con la risposta a interpello 11/2019, concernente una fusione transfrontaliera fra un'incorporante italiana e un'incorporata lussemburghese. L'operazione è stata dichiarata non elusiva e in grado di consentire l'ingresso degli attivi e passivi a valore di mercato in base alla direttiva Atad.

7. Applicazione circoscritta per i nuovi Isa

Operazioni straordinarie - L'affidabilità fiscale, i casi di esonero

Isa ad applicazione limitata in caso di operazioni straordinarie. È quanto emerge dai primi chiarimenti delle Entrate nella circolare 17/E/19. Negli studi di settore, si ricorda che la legge 146/98 al comma 4 dell'articolo 10, disponeva che, sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti «che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta. La disposizione di cui al comma 1 si applica comunque in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti». Per quanto riguarda gli Isa, invece, non è prevista una disposizione analoga. Di conseguenza, in tutte le ipotesi di operazioni straordinarie costituite, ad esempio, da cessione d'azienda, affitto d'azienda, conferimento, trasformazione, così come nel caso di ripresa dell'attività entro sei mesi dalla cessazione, l'Isa non troverà mai applicazione né per il soggetto che cessa, né per quello che inizia.

Sotto il profilo operativo va chiarito un concetto. Per non applicare l'Isa è necessario che dante ed avente causa dell'operazione straordinaria si trovino nelle condizioni di esclusione rinvenibili nella fine o nell'inizio dell'attività nel periodo.

Ecco che se, ad esempio il dante causa prosegue nell'attività d'impresa, o se l'avente causa era un soggetto già esistente la cui attività prevalente rimane la stessa anche dopo l'operazione straordinaria, non vi sono motivi perché costoro non debbano applicare l'Isa.