

GR_GERICHTE A 2013 37 vom 17. Dezember 2013

GR Gerichte, 2013-12-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2013_37

FR: GR_GERICHTE A 2013 37 du 17 décembre 2013

IT: GR_GERICHTE A 2013 37 del 17 dicembre 2013

Regeste

imposta sul reddito cantonale, comunale e federale diretta | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 1

a) Non è qui posto in discussione che i due ricorrenti abbiano il loro domicilio fiscale nei Grigioni, motivo per cui detto cantone ha la competenza territoriale per la riscossione dell'imposta federale diretta giusta quanto sancito all'art. 105 cpv. 1 della legge sull'imposta federale diretta (LIFD);

- 6 - RS 642.11). Per l'imposta federale diretta sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa, commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 1 LIFD), mentre gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono esenti da imposta (art. 16 cpv. 3 LIFD). Oggetto della vertenza è la questione di sapere se la costruzione e la rivendita delle sei proprietà per piani costituisca un'operazione di mera amministrazione della sostanza privata, nel qual caso l'utile conseguito andrebbe esente da imposta in conformità a quanto stabilito all'art. 16 cpv. 3 LIFD, oppure se l'agire degli istanti vada qualificato come un'attività lucrativa indipendente, relativa segnatamente al commercio professionale di immobili, e se quindi l'utile conseguito vada soggetto ad imposizione in applicazione all'art. 18 cpv. 1 LIFD. b) L'amministrazione imposte cantonale ha ritenuto che il provento da attività lucrativa indipendente pari a fr. 428'632.-- fosse da attribuire alla moglie, alla quale la sostanza era per metà toccata per eredità e per l'altra metà in seguito a donazione. Chi dei due coniugi abbia conseguito quale utile non ha comunque rilevanza giuridica (cfr. ASA 36 25; 40 427; 57 458 e DTF 104 Ib 164), per cui nella presente sentenza non verrà operata alcuna distinzione tra l'operato del marito o quello della moglie e l'agire in parola verrà considerato fatto in comune da parte dei due coniugi ricorrenti. Contrariamente a quanto ancora avvenuto in sede di opposizione, davanti al Tribunale amministrativo non è più contestato il calcolo eseguito per determinare il valore di reddito in oggetto, stabilito in base alla tassazione sugli utili immobiliari fatta dall'amministrazione fiscale ticinese.

E. 2

a) Vada previamente precisato che nei Grigioni, gli utili immobiliari vengono imposti secondo il sistema dualistico in conformità a quanto previsto dai

- 7 - combinati disposti di cui agli art. 1 cpv. 1 lett. a e 41 cpv. 1 lett. a della legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni (LIG; CS 720.000). Nel Canton Ticino, detti utili non vengono considerati nel contesto dell'imposta ordinaria sull'utile, ma assoggettati ad un'imposta speciale secondo il sistema monistico, giusta quanto previsto all'art. 123 della

legge tributaria cantonale. Come il Tribunale federale ha già precisato, l'esistenza di un tributo come quello conosciuto dalla legislazione ticinese in materia di utili immobiliari non ha alcuna incidenza sulla definizione stessa di quella che viene definita "attività lucrativa indipendente" e su quella detta "mera amministrazione del patrimonio privato" (decisione del Tribunale federale 2A.118/2000 e 2P.56/2000 del 27 marzo 2001) in base alla LIFD e la relativa giurisprudenza sviluppatasi al riguardo. b) Il commercio professionale d'immobili - il quale costituisce uno degli aspetti dell'attività lucrativa indipendente - è dato quando i contribuenti procedono in modo sistematico all'acquisto e alla vendita di beni patrimoniali nell'intento di conseguire un guadagno, ossia svolgono un'attività che eccede la mera amministrazione del loro patrimonio o lo sfruttamento di un'opportunità risultante da una circostanza fortuita. Per stabilire se si è o no in presenza di un commercio professionale d'immobili, si deve tenere conto dell'insieme delle circostanze del caso concreto (cfr. DTF 125 II 113 cons. 3c e 6a). Secondo una consolidata giurisprudenza, tale distinzione va trattata ponderando, in funzione delle particolarità di ogni singola fattispecie, tutta una serie d'indizi, quali il carattere sistematico o pianificato dell'attività intrapresa, l'impegno a migliorare ed accrescere il valore degli immobili, la frequenza delle operazioni, l'esistenza di legami tra queste ultime e l'attività professionale dei contribuenti, il ricorso a conoscenze professionali proprie o di terzi, la breve durata della proprietà, l'uso di notevoli crediti, la partecipazione a una società di persone e il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni

- 8 - immobiliari (DTF 133 II 422 cons. 3.2, 125 II 113 cons. 3c e 6a; 122 II 446 cons. 3b; sentenze del Tribunale federale 2C_948/2010 del 31 ottobre 2011 e 2P.56/2000 del 27 marzo 2001). Ognuno di questi indizi può - ma non necessariamente deve - permettere di per sé di concludere che si è in presenza di un'attività lucrativa (cfr. DTF 125 II 113 cons. 3c; MARTIN ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in: ASA 67 pag. 598; DANIELLE YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in: ASA 59 137 seg. e la giurisprudenza ivi citata). c) Nella sentenza pubblicata in DTF 125 II 113 il Tribunale federale ha riaffermato che fanno parte del reddito derivante da un'attività lucrativa indipendente ai sensi dell'art. 18 cpv. 1 LIFD i guadagni conseguiti con la vendita di elementi della sostanza quando l'alienazione non ha luogo nell'ambito della semplice amministrazione del patrimonio privato. In altre parole, il Tribunale federale ha sì inglobato nella nozione di attività lucrativa indipendente ai sensi dell'art. 18 cpv. 1 LIFD quella di attività che oltrepassa la semplice amministrazione del patrimonio privato; esso ha però precisato che non si tratta di una categoria particolare di attività, ma che è solo un criterio che permette di distinguere l'attività indipendente nell'ambito immobiliare (che comprende sia il commercio professionale nel senso stretto che tutte le attività "quasi professionali", meno intense che gli sono assimilate) dalla gestione del patrimonio privato. Poco importa per contro che tale attività sia esercitata a titolo principale o accessorio, in modo duraturo o occasionale.

E. 3

a) In primo luogo i ricorrenti contestano il carattere sistematico o pianificato dell'attività immobiliare intrapresa nonché la frequenza delle operazioni. L'incremento di sostanza sarebbe a detta loro imputabile ad un caso

- 9 - fortuito ed isolato che essi avrebbero cercato semplicemente di sfruttare al meglio. Tutta la situazione avrebbe inoltre preso avvio per volontà di altre persone. A questo proposito i ricorrenti sembrano escludere la pianificazione o la sistematicità dell'attività

immobiliare sulla base del fatto che l'accaduto sarebbe un evento unico nel suo genere e che essi non intenderebbero dedicarsi di nuovo a tale tipo di attività. Tale interpretazione non si concilia però con la prassi del Tribunale federale, per il quale non è il solo commercio professionale di immobili a cadere sotto la normativa di cui all'art. 18 cpv. 1 LIFD, bensì anche le attività magari meno intense in ambito di compra-vendita immobiliare, ma comunque assimilabili, indipendentemente dalla questione di sapere se l'attività sia duratura o occasionale. Non ha quindi rilevanza particolare il fatto che i ricorrenti non intendano più commerciare in immobili o che l'operazione immobiliare resti un fatto unico nel suo genere. Determinante è in ogni caso che essi hanno eretto una costruzione suddivisa fin dall'inizio in proprietà per piani destinate alla vendita e quindi ad un tipo di attività che non è propria della gestione, ma più propriamente del commercio di immobili. In senso quantitativo vada comunque ricordato che l'attività svolta rientra nel quadro dell'art. 18 cpv. 1 LIFD. Nella sentenza 2C_907/2010 del 16 maggio 2011, il Tribunale federale considerava giusta la qualifica di reddito da attività lucrativa indipendente del guadagno conseguito dalla vendita di sei appartamenti sull'arco di un anno, giacché un simile agire era considerato eccedere il quadro dell'amministrazione corrente della sostanza. Il Tribunale federale giungeva alla stessa conclusione anche nel caso di una vendita di sette proprietà per piani su undici unità in meno di due anni, benché all'inizio dell'operazione immobiliare non vi fosse stata alcuna volontà di alienare gli immobili (sentenza 2A.538/2000 del 2 aprile 2001). Veniva pure considerata come un'attività lucrativa indipendente in ambito immobiliare l'alienazione nel giro di un anno di cinque proprietà per piani di una

- 10 - palazzina di sette appartamenti, due dei quali riservati alla nuova generazione (sentenza del Tribunale federale 2A.512/2001 del 12 settembre 2002 pubblicata in: NStP 2002, pag. 109 ss.). b) Per gli istanti, il fatto di aver ereditato e poi ricevuto in donazione un terreno con la relativa licenza di costruzione avrebbe permesso loro semplicemente di sfruttare una buona opportunità e di trarre dalla situazione le migliori conseguenze possibili. In principio, che il terreno da edificare non sia stato acquistato a detto scopo, che sia stato ereditato o ricevuto in donazione non modifica essenzialmente le sorti del giudizio (vedi per un'analoga fattispecie la già citata sentenza 2C_907/2010 del 16 maggio 2011). In ogni caso, la cessione di terreno dai genitori ai figli nell'aprile 2008 dopo il rilascio della licenza di costruzione il 23 agosto 2007 (su istanza non solo dei genitori, ma anche dei figli), non è un elemento a sostegno della tesi di ricorso, giacché anziché permettere di concludere ad un caso fortuito, come preteso dagli istanti, tale modo di agire è già un indizio che gli iniziali proprietari non avessero un grande interesse alla realizzazione del progetto nel suo insieme, mentre lo ritenevano eventualmente interessante per i figli, fin dall'inizio coinvolti nell'impresa. c) Anche la relazione diretta tra la professione del ricorrente e l'attività svolta nel settore immobiliare, messa in luce dell'amministrazione cantonale delle imposte, è un elemento in più per concludere nel senso operato dalle parti convenute. A questo riguardo è di rilievo che l'attività immobiliare abbia anche per scopo di procacciare del lavoro al contribuente stesso e alla sua impresa, oppure quando questi utilizza le conoscenze acquisite nell'ambito della propria professione (cfr. ASA 28 273; 30 128; 36 432; 41 34; 48 417), mentre non è importante la circostanza che gli immobili siano di proprietà della moglie: come già

- 11 - precisato dal Tribunale federale il marito può avere un'attività professionale e realizzare un'operazione immobiliare su immobili appartenenti alla consorte e viceversa (cfr. ASA 36 25; 40 427; 57 458; DTF 104 Ib 164). Nell'evenienza, il ricorrente era

all'epoca azionista al 100% della ditta che era stata incaricata della direzione lavori ed alla quale veniva per detto incarico corrisposto un importo di fr. 175'376.--. L'operazione immobiliare ha quindi procurato un tornaconto anche alla ditta dell'istante, il quale ha del resto esercitato personalmente la supervisione e quindi ha anche sfruttate le sue specifiche conoscenze professionali. d) Altro elemento a sostegno di un'attività lucrativa indipendente nel commercio immobiliare è costituito dalla breve durata del possesso. Trattandosi della tassazione dei due coniugi qui ricorrenti, determinante al riguardo può essere solo il possesso di questi soggetti giuridici e non quello dei genitori della ricorrente. In primo luogo, subito dopo essere divenuta proprietaria unica dei fondi (30 ottobre 2008) la ricorrente ha dato inizio ai lavori di costruzione (acconto versato alla ditta edile all'inizio di dicembre 2008). Dopo l'avvio dei lavori di costruzione ancora nel 2008, venivano poi contattati potenziali acquirenti, parte dei quali versavano i primi acconti a partire dal mese di marzo 2009, ovvero durante la prima fase di realizzazione dell'opera, terminatasi con l'abitabilità delle proprietà per piani il 23 marzo 2010. Entro tale data tutti e sei gli appartamenti venivano venduti. Pertanto entro i 23 mesi intercorsi tra aprile 2008 e marzo 2010, gli istanti erigevano sei proprietà per piani e procedevano alla loro vendita. Appare allora in modo chiaro la volontà dei due ricorrenti di commerciare in ambito immobiliare. Già da questi elementi, l'intera operazione non può essere altrimenti qualificata che come lo ha fatto l'amministrazione imposte cantonale.

- 12 - e) Per i ricorrenti mancherebbero comunque nell'evenienza gli investimenti da parte di terzi, il reinvestimento dei profitti in altre operazioni immobiliari oltre allo scopo di lucro. A prescindere dal fatto che già in base a quanto detto in precedenza, la qualifica fatta dall'autorità fiscale cantonale non dà adito a critiche, anche questi argomenti non giovano alla causa degli istanti. Come dimostrano gli allegati di ricorso, gli acconti per l'acquisto delle diverse proprietà per piani venivano effettuati a partire dal marzo 2009 ed un terzo del finanziamento avveniva già durante il 2009 da parte dei futuri acquirenti. Non è allora dato concludere che l'operazione sia avvenuta senza il concorso di crediti da parte di terzi nel senso preteso dalla giurisprudenza. f) A detta dei ricorrenti, non vi sarebbe mai stato da parte loro uno scopo di lucro e sarebbe stato probabilmente possibile conseguire un maggior guadagno senza alcuna edificazione immobiliare, ma con la semplice vendita del terreno in zona edilizia, essendo già il valore del terreno fr. 705'100.--, mentre l'utile in parola non sarebbe che di fr. 474'963.--. Che con il senno di poi la sola vendita dei fondi avrebbe potuto rivelarsi più redditizia è ininfluenza. In ogni caso, che già con la sola vendita del terreno gli istanti avrebbero conseguito un maggior guadagno giusta il calcolo presentato nel ricorso non è senz'altro plausibile. In primo luogo, non è per niente dato generalizzare come fanno gli istanti sul prezzo al metro quadrato del terreno di circa fr. 550.-- sul territorio del comune in oggetto, poiché tale valore dipende anche da tutta una serie di fattori che potrebbero avere una sensibile influenza sull'effettivo prezzo che un acquirente sarebbe disposto a versare. In base all'affermazione fatta dall'autorità fiscale, e non contraddetta dagli istanti, la forma della particella si addiceva poi poco all'edificazione di una casetta per una o due famiglie, fattore indubbiamente proprio a sminuire il valore del terreno. In questo senso quindi, la decisione di erigere una palazzina con

- 13 - sei proprietà per piani sembra più il risultato di una ponderata e professionale analisi della situazione onde ottimizzare le possibilità edificatorie e quindi anche di lucro dell'impresa immobiliare. Non va poi dimenticato che la ditta del ricorrente, quale direzione lavori, ha pure tratto indubbio profitto dall'esecuzione dell'opera e che inizialmente il fondo

era ipotecato. Queste considerazioni non permettono quindi di tradurre nelle cifre indicate né l'eventuale utile conseguibile dalla sola vendita del terreno, né quanto l'operazione abbia effettivamente apportato complessivamente ai due coniugi sotto ogni aspetto. Tantomeno è allora possibile stabilire quale delle due operazioni in questione avrebbe potuto apportare maggiori benefici finanziari. Quanto all'assenza di una determinata volontà di conseguire un utile, questa può essere dedotta solo dalle concrete circostanze del caso in esame e l'operazione immobiliare messa in atto dai ricorrenti non depone a loro favore, già per tutti i motivi esposti in precedenza. g) Il fatto che non vi siano stati dei reinvestimenti immobiliari non è decisivo. Come già evocato, non è necessario che tutti gli indizi sopra richiamati per definire se vi sia commercio professionale di immobili debbano essere soddisfatti, ma può anche essere sufficiente la realizzazione di un unico degli indicatori sopra descritti. L'insieme delle circostanze del caso concreto porta inequivocabilmente a concludere che i ricorrenti non si sono limitati semplicemente ad amministrare il loro patrimonio o ad approfittare di un'opportunità risultante da circostanze fortuite, ma che essi hanno sfruttato il mercato immobiliare alla stregua di un professionista del settore, nell'intento di realizzare un profitto, conclusione che comunque, contrariamente a quanto pretendono i ricorrenti, non deve avere dei connotati negativi e neppure vuole essere equiparata a quella che viene comunemente definita speculazione immobiliare. Ne consegue

- 14 - che per quanto riguarda l'imposta federale diretta, i profitti sono stati giustamente considerati come proventi da attività lucrativa indipendente.

E. 4

a) Nell'evenienza, per la tassazione cantonale e comunale, l'utile in oggetto non è stato computato nel reddito, ma è stato preso in considerazione per la definizione dell'aliquota applicabile ai due coniugi ricorrenti. Nel ricorso essi chiedono l'applicazione di un'aliquota che faccia astrazione del qui controverso provento da attività lucrativa indipendente. L'art. 1 cpv. 3 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) consacra l'autonomia cantonale nella definizione di alcuni specifici aspetti fiscali nella misura in cui lascia esplicitamente ai Cantoni la competenza di stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposta. Facendo uso di questa competenza i Grigioni hanno previsto all'art. 9 cpv. 1 LIG che i contribuenti parzialmente assoggettati all'imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone devono l'imposta sugli elementi imponibili nel Cantone al tasso corrispondente alla totalità dei loro redditi e delle loro sostanze. Il disposto permette di mantenere l'effetto che risulta dalla così detta progressione fiscale. Ovvero, i contribuenti che possono dividere la loro sostanza tra due cantoni vengono trattati, relativamente alla progressione, come coloro che hanno il loro intero substrato fiscale in un solo cantone. Questa soluzione non solo garantisce la parità di trattamento, ma si conforma anche al principio dell'imposizione secondo la capacità economica dei contribuenti. Del resto, le regole volte ad evitare la doppia imposizione fiscale tra cantoni vogliono evitare una maggior imposizione, ma il loro scopo non è quello di agevolare una minor contribuzione. Per questo nelle regole di diritto fiscale intercantonale vale il principio secondo cui il reddito e la sostanza di diversi cantoni vengono imposti all'aliquota corrispondente all'intero reddito e alla sostanza complessiva dei contribuenti (vedi sul tema PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach

- 15 - (Ed.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basilea 2011, pag.41 s.). b) Nell'evenienza, la questione che si pone si scosta in parte dall'ordinario, trattandosi di un

elemento di reddito che non è stato definito tale nel vicino Cantone Ticino. Chiamato a statuire sulla legalità dell'applicazione di una simile aliquota nel caso in cui concorrevano due cantoni di cui l'uno a sistema monistico e l'altro dualistico, come nell'evenienza, il Tribunale federale confermava l'inoppugnabilità di un simile disposto sia nell'ottica del principio del divieto della doppia imposizione fiscale intercantonale che nel rispetto del principio dell'imposizione secondo la capacità economica (vedi StE 1984 A 24.41.3 no. 1 cons. 2b e in riferimento alla sola norma StE 1996 B72.21 no. 5 cons. 2b). Alla luce di tale prassi, non vi sono per questo Giudice motivi per censurare l'operato dell'amministrazione imposte cantonale. c) Per l'imposizione comunale valgono gli stessi principi di quelli applicabili per la fiscalità del cantone giusta quanto sancito all'art. 4 cpv. 2 della legge sulle imposte comunali e di culto (LImpCC; CS 720.200) che recita: il soggetto fiscale, l'oggetto fiscale, l'aliquota d'imposta e la determinazione dell'imposta si conformano alle disposizioni della legge cantonale sulle imposte. Ne consegue che anche l'aliquota comunale merita in questa sede conferma.

E. 5

Infine, i ricorrenti chiedono la deduzione dell'imposta sull'utile immobiliare già versata in Ticino. Anche tale richiesta non può essere accolta, essendo una simile possibilità espressamente esclusa dalle relative normative applicabili. Per l'imposta federale diretta l'art. 34 lett. e LIFD esclude la possibilità di dedurre le imposte sugli utili da sostanza immobiliare. Parimenti, l'art. 37 lett. e LIG esclude dalle deduzioni le

- 16 - imposte sul reddito e sulla sostanza e altre imposte non costituenti spese per conseguire gli utili. Incontestabilmente, le imposte versate dai due coniugi in Ticino sugli utili immobiliari non possono essere considerate degli esborsi necessari al conseguimento di un utile, per cui l'ammontare versato per dette imposte non può essere dedotto. Per la determinazione dell'imposta comunale vale anche in questo contesto quanto sancito all'art. 4 cpv. 2 LImpCC. Ne consegue che anche su questo punto il ricorso va respinto.

E. 6

In conclusione, il ricorso è integralmente respinto. Ai sensi dell'art. 73 della legge sulla giustizia amministrativa (LGA; CS 370.100), nella procedura di ricorso la parte soccombente deve di regola assumersi le spese (cpv. 1) e più parti si assumono le spese in parti uguali, se l'autorità non decide diversamente (cpv. 2). Nell'evenienza pertanto i costi vengono accollati ai due ricorrenti in ragione della metà ciascuno. Per dette spese i due coniugi sono responsabili solidalmente. Il Tribunale decide: 1. Il ricorso è respinto. 2. Vengono prelevate - una tassa di Stato di fr. 3'000.-- - e le spese di cancelleria di fr. 404.-- totale fr. 3'404.-- il cui importo sarà versato per metà ciascuno da A._____ e B._____, responsabili in solido, entro trenta giorni dalla notifica della presente decisione all'Amministrazione delle finanze del Cantone dei Grigioni, Coira.

- 17 - 3. [Vie di diritto] 4. [Comunicazioni]