

TI_GERICHTE 80.1995.113 vom 19. Dezember 1994

TI Tribunale d'appello, 1994-12-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.113_d19941219

FR: TI_GERICHTE 80.1995.113 du 19 décembre 1994

IT: TI_GERICHTE 80.1995.113 del 19 dicembre 1994

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

I coniugi _____ e _____, domiciliati a _____ - _____, svolgono l'attività di agenti immobiliari alle dipendenze della _____ di _____ - _____. Avendo essi alienato, nel novembre 1991, la casa di cui la signora _____ era comproprietaria per un mezzo insieme al signor _____, in parte alla _____ ed in parte al signor _____, al prezzo di complessivi fr. 4'100'000.-, l'Ufficio di tassazione di Locarno, notificando loro la tassazione IC/IFD 1993/94, con decisione del 19 dicembre 1994, aggiungeva ai redditi dichiarati dai coniugi _____ un ulteriore reddito di fr. 371'660.- per l'imposta cantonale (IC) e di fr. 440'000.- per l'imposta federale diretta (IFD), spiegando nell'allegata motivazione di avere ravvisato nella compravendita in questione i caratteri di un'operazione di carattere professionale. Inoltre, imponeva un importo di fr. 30'120.- in media annua, corrispondente ad una distribuzione dissimulata di utili risultante dalla tassazione della _____. Con reclamo allo stesso Ufficio di tassazione, i contribuenti contestavano l'imposizione del reddito conseguito dalla compravendita della propria casa, argomentando di averla venduta solo per esservi stati costretti dal sopravvenuto fallimento di un comproprietario della stessa, il signor _____, e dal trasferimento all'estero del secondo comproprietario, il signor Scherrer. Quanto alla distribuzione dissimulata di utili, ne chiedevano lo stralcio in considerazione del fatto che i costi per il leasing dei veicoli intestati alla società erano stati assunti dagli stessi contribuenti fin dal 1992. L'autorità di tassazione respingeva il gravame, con decisione del 15 maggio 1995, confermando di ritenere adempiuti i presupposti in presenza dei quali la giurisprudenza del Tribunale federale parla di commercio professionale di immobili. Nella fattispecie, tale conclusione era suggerita, in particolare, dall'acquisto dell'immobile in comproprietà con terze persone, dalle modalità di finanziamento, dalla stretta correlazione di tale compravendita con l'attività immobiliare svolta dai contribuenti. Confermava pure l'imposizione della distribuzione dissimulata di utili.

E. 2

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ e _____ impugnano la suddetta decisione su reclamo dell' Ufficio di tassazione di Locarno, postulando lo stralcio del reddito da commercio di immobili a titolo professionale. Dopo aver descritto le modalità di acquisto dell'immobile, nel 1986, sottolineano come l'intenzione originaria fosse quella di trasferire nella casa in questione la neocostituita

_____ nonché la loro famiglia. Quanto alle modalità di finanziamento, osservano di aver beneficiato non solo di un mutuo bancario ma anche di un credito della madre del signor _____. Ribadiscono poi di aver venduto solo per esservi stati costretti e di aver conseguito un utile solo "per fortuna". I ricorrenti contestano poi nuovamente la ripresa di fr. 30'120.- a titolo di distribuzione dissimulata di utili.

E. 3

Secondo gli art. 18 cpv 1 lett. a LT e 21 cpv.1 lett. a DIFD costituisce reddito imponibile qualsiasi provento proveniente da attività lucrativa, anche se accessoria, a prescindere dalla sua regolarità o dalla sua frequenza. Ne consegue che anche il guadagno realizzato attraverso la compravendita di un immobile è imponibile nel senso delle citate norme se è frutto di attività lucrativa. In base ad una pluridecennale prassi del Tribunale federale, vi è commercio professionale di immobili non appena il contribuente svolge un'attività che eccede la mera amministrazione del patrimonio e sfrutta il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale, nell'intento di realizzare un profitto (DTF 112 Ib 81 consid. 2a e rif.; ASA 59, pag. 480 consid. c; cfr. pure Schmidt , La recente giurisprudenza del Tribunale federale in materia di tassazione di negozi immobiliari e di commercio di immobili a titolo professionale, in: Fiscalità - Atti della giornata di studio del 25 ottobre 1989 organizzata dalla Commissione ticinese per la formazione permanente dei giuristi, Lugano 1989, p. 14; Soldini , Il commercio professionale di immobili alla luce della giurisprudenza federale e cantonale e nella prospettiva della nuova Legge tributaria, in RDAT I-1994 p. 385 ss.). In particolare, sono considerati indizi di un'attività lucrativa, un'elevata frequenza di operazioni, l'esistenza di legami tra tali operazioni e l'attività professionale del contribuente, l'uso di notevoli crediti, il fatto che l'interessato si serva di conoscenze professionali proprie o di terzi, la breve durata del possesso dei fondi e il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari (cfr. STF 24 luglio 1992 in re La., p. 6). Sapere se una vendita isolata sia da considerare commercio professionale di immobili, amministrazione patrimoniale o occasione fortuita di transazione immobiliare dipende, in ultima analisi, dalle circostanze del caso particolare. Decisiva per il giudizio non è la situazione esistente inizialmente, al momento dell'acquisto, ma quella che risulta al momento della vendita (STF 26 marzo 1976 in re Ri., p. 9). Così, una operazione iniziata e fatta con intenti speculativi può perdere tale caratteristica per le particolari condizioni che si verificano al momento, determinante, della vendita: e viceversa (cfr. sent. CDT 274/88 cit. in RTT 1990, p. 358 ss.).

E. 4

Lo svolgimento complessivo dell'operazione immobiliare che ha avuto per oggetto le particelle n. _____/_____/_____ di _____
_____ impone di confermare le conclusioni cui è pervenuta l'autorità di tassazione.

E. 4.1

Un indizio cui il Tribunale federale dà sempre particolare rilievo è l'impiego, da parte del contribuente, di crediti notevoli per l'acquisto di fondi (cfr. DTF 96 I 666; ASA 46 p. 423; Stocker , Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 118). Non si vede infatti come sia possibile parlare, in simili casi, di oculata amministrazione patrimoniale, quando il capitale investito è costituito esclusivamente o quasi da rilevanti prestiti ricevuti da terzi (Soldini , op. cit., p. 395). Nella fattispecie, l'acquisto dell'immobile di _____ da parte dei ricorrenti era

stato integralmente finanziato mediante un mutuo ipotecario della _____ prima e del _____ poi. Non appare pertinente, a tale proposito, l'eccezione dei ricorrenti, secondo cui il finanziamento sarebbe avvenuto, almeno in parte, mediante un anticipo ereditario, anzitutto perché, come detto, il mutuo copriva l'intero prezzo di acquisto dell'immobile (fr. 2'000'000.-), ed in secondo luogo per il fatto che quello che essi definiscono anticipo ereditario è in realtà stato considerato dalla stessa madre del signor _____ come mutuo. Quest'ultimo era, inoltre, destinato a finanziare non già l'acquisto della proprietà immobiliare bensì il pagamento degli interessi ipotecari (cfr. il contenuto della Darlehensvereinbarung del 15 novembre 1989 tra _____ e _____).

E. 4.2

Si vuole poi sottolineare che l'operazione immobiliare in questione è stata condotta da persone che esercitano una professione che presenta connessioni strettissime con il commercio di immobili. I coniugi _____, titolari al momento dell'acquisto dell'immobile di una ditta attiva nel campo delle mediazioni immobiliari, hanno fondato il 14 luglio 1986 la _____, il cui scopo è " l'acquisto, la vendita, la gerenza, la mediazione, l'amministrazione e la costruzione di beni mobili e immobili e ogni partecipazione finanziaria in genere ". Ebbene, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale " il fatto che un contribuente si avvalga delle proprie conoscenze professionali... è già da solo un indizio di attività commerciale " (cfr. Schmidt , op. cit., p. 13 e giurisprudenza ivi citata). Ed è innegabile che le conoscenze professionali di un mediatore immobiliare siano più utili di quelle di chi svolge un'altra professione, per conseguire un utile mediante la compravendita di immobili (cfr. CDT n. 239 del 27 ottobre 1993 in re M.P.).

E. 4.3

Ulteriore indizio di commercio professionale di immobili è l'espletazione di attività volte a valorizzare il fondo (Soldini , op. cit., p. 396 s.; Stocker , op. cit., p. 122 s.), per esempio, attrezzandolo a fini urbanistici ed edificandolo (ASA 45 pag. 468), o creando singole unità abitative e costituendo una proprietà per piani (DTF 104 Ib 170). Ebbene, nella fattispecie, la signora _____ e il signor _____, divenuti comproprietari per un mezzo ciascuno dell'immobile di _____, lo hanno alienato nel 1991 dopo avere costituito quattro unità in proprietà per piani: le PPP n. _____, _____ e _____ sarebbero poi state vendute alla _____ per complessivi fr. 3'300'000.-, mentre la PPP n. _____ sarebbe stata alienata a _____.

E. 5

Ma l'argomento principale che i ricorrenti sollevano al fine di confutare la tesi dell'autorità fiscale è rappresentato dalle circostanze intervenute in seguito all'acquisto dell'immobile, che hanno comportato quello che viene definito un "cambiamento di programma". Il fallimento di uno dei tre comproprietari avrebbe infatti costretto gli altri comproprietari, cioè la signora _____ ed il signor _____, a sopportare l'acquisto della quota di costui. Ne sarebbe derivato un aggravio degli oneri ipotecari, che sarebbe in breve tempo divenuto insostenibile per i ricorrenti.

E. 5.1

Si deve osservare, in primo luogo, che non si vede come si possa parlare, in un caso come quello del fallimento di un comproprietario, di obbligo per gli altri comproprietari di acquistare la quota del fallito. Se i ricorrenti avessero voluto evitare le conseguenze onerose dell'acquisto della quota del signor _____, sarebbe infatti bastato rinunciare ad esercitare il diritto di prelazione legale cui hanno diritto i comproprietari e consentire in tal modo il trasferimento della quota di un terzo ad un acquirente.

E. 5.2

Ma, se anche si volesse ammettere che i contribuenti si sono visti costretti ad alienare l'immobile da poco acquistato, in seguito alle difficoltà finanziarie determinate in prevalenza dall'acquisto della quota del comproprietario _____, ciò non sarebbe sufficiente ad escludere il carattere professionale della compravendita del 1991. A proposito delle circostanze esterne, che possono costringere un contribuente alla vendita, lo stesso Tribunale federale ha infatti riconosciuto che esse non escludono di per sé l'intenzione di lucrare; è il caso, p. es., di un'alienazione che avviene al fine di procurare mezzi liquidi all'azienda (ASA 57 p. 458) oppure per porre rimedio a difetti imprevisi (Sammlung BGE n. 660), oppure anche dell'acquisto di un terreno da parte di un ente pubblico che intende edificarvi un'opera di pubblica utilità (ASA 48 p. 417; Stocker , op. cit. p. 127). Neppure il fatto che un contribuente decida di vendere un fondo in seguito al sopraggiungere dell'invalidità basta ad escludere l'intenzione di conseguire un guadagno (RDAT II-1993 n. 37t). Si può persino affermare che, in molti casi, proprio i fattori esterni che obbligano a vendere costituiscono la molla che spinge a conseguire un guadagno per far fronte a difficoltà di liquidità o altre, più o meno passeggere (Soldini , op. cit., p. 399 s.; cfr. anche CDT n. 262 del 12 dicembre 1994 in re B.P.).

E. 5.3

Ma c'è un ulteriore indizio che, nella fattispecie, induce a concludere per il carattere professionale dell'alienazione dell'immobile di _____ sopra _____. Dagli atti emerge infatti che i ricorrenti hanno appositamente differito l'alienazione per poter conseguire un utile immobiliare. Infatti, in diversi scritti indirizzati all'autorità fiscale nei mesi precedenti la vendita immobiliare, i contribuenti sottolineavano di voler procrastinare l'alienazione fino al novembre 1991, per evitare di dover sottostare alle limitazioni previste dal decreto federale concernente un divieto temporaneo di alienazione di fondi non agricoli (v. p. es. le lettere del 7 novembre 1990 e del 9 ottobre 1991 all' Ufficio di tassazione, lo stesso contratto di mutuo con la signora _____ del 15 novembre 1989, ed anche il reclamo del 18 gennaio 1995 contro la tassazione 1993/94). Si tenga però presente che il menzionato decreto non avrebbe comunque avuto in nessun caso l'effetto di impedire ai ricorrenti di "liberarsi" dell'immobile, costringendoli invece a pagare gravosi interessi ipotecari fino alla scadenza del termine di divieto; lo stesso decreto urgente prevede infatti che "l'autorità cantonale autorizza un'alienazione prima della scadenza del termine di divieto se l'alienante non consegue alcun utile" (art. 4 cpv. 1 lett. a Decreto fed. concernente un divieto temporaneo di alienazione di fondi non agricoli, del 6 ottobre 1989). La decisione di vendere immediatamente all'indomani della scadenza del termine quinquennale stabilito dal decreto si configura allora come una decisione accortissima dal profilo commerciale, nella misura in cui ha permesso ai ricorrenti di sfruttare nel migliore dei modi le circostanze. Se si pensa che il decreto urgente del 1989 è stato adottato con l'intento di combattere la speculazione fondiaria, bisogna supporre che i contribuenti, differendo la cessione dell'immobile, siano stati mossi dalla preoccupazione di vedersi

pregiudicata la possibilità di compiere un'operazione che il Consiglio federale avrebbe definito di carattere speculativo (cfr. il caso "simmetrico" del contribuente "costretto" a vendere prima dell'entrata in vigore dello stesso decreto, già giudicato da questa Camera, in CDT n. 262 del 12 dicembre 1994 in re B.P.). E si osservi che, proprio per sottrarsi agli effetti del decreto federale in questione, i ricorrenti sostengono di aver acceso i mutui con i parenti domiciliati in Germania, in modo tale da poter disporre degli importi sufficienti a pagare gli interessi ipotecari nel lasso di tempo che dovevano lasciar trascorrere per poter alienare con profitto; è lecito dubitare che i contribuenti si sarebbero sobbarcati tale ulteriore aggravio, se non avessero avuto la concreta aspettativa di poter conseguire un utile di rilievo, una volta venute meno le limitazioni poste dal diritto federale. Di fronte ad una operazione condotta con tanta maestria appare decisamente troppo modesto il giudizio che i ricorrenti danno di se stessi, laddove dichiarano di avere avuto semplicemente "fortuna".

E. 5.4

Ne consegue che, per quanto attiene all'imposizione del reddito da commercio di immobili a titolo professionale, il ricorso deve essere respinto.

E. 6

Si tratta di confrontarsi, infine, con la questione dell'imposizione dell'importo di fr. 30'120.- in media annua, corrispondente alla distribuzione dissimulata di utili risultante dalla contabilità della _____ . Risulta infatti che l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, effettuando la tassazione IC 1991 della società anonima fondata dai ricorrenti, ha ripreso a titolo di utile imponibile spese non ammesse per complessivi fr. 60'239.-; si tratta, in particolare delle spese connesse con il contratto di leasing delle automobili e degli ulteriori costi relativi ai veicoli.

E. 6.1

Entrano in linea di conto per il calcolo del reddito netto imponibile delle società anonime tutti i prelevamenti fatti prima del saldo del conto perdite e profitti, che non servono a sopperire alle spese generali consentite dall'uso commerciale, come per esempio le spese d'acquisto e di miglioramento dei beni, i versamenti al capitale sociale, le elargizioni a terzi (cfr. art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD). L'art. 66 cpv. 2 lett. b LT, di tenore sostanzialmente analogo al corrispondente articolo del DIFD, menziona tra l'altro, a titolo esemplificativo, le spese di fabbricazione, d'acquisizione e di miglioramento dei beni patrimoniali, le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale.

E. 6.2

La dottrina ha così riassunto la nozione di distribuzione dissimulata di utili che si può ricavare dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. Cagianut/Höhn , Unternehmenssteuerrecht, Berna 1986, p. 398 s.; Höhn , Steuerrecht,

E. 6.3

In caso di distribuzione dissimulata di utili, occorre determinare il valore della prestazione. In particolare, quando ad essa corrisponde una contropartita non equivalente, bisogna quantificarne la discrepanza, poiché l'utile distribuito in maniera dissimulata è dato dalla differenza fra prestazione e controprestazione (Rivier , Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 25; ASA 32, p. 102). Per valutare l'ammontare della prestazione, ci si baserà sul valore della prestazione fatta a terze persone, conformemente a criteri commerciali (cfr. Rivier ,

loc. cit.; Reimann/Zuppinger/Schärner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berna 1969, vol. III, p. 40).

E. 6.4

Sono considerate vicine alla società le persone che intrattengono con essa una relazione stretta, che può trarre origine da legami di parentela o di amicizia oppure dall'appartenenza al medesimo gruppo societario (cfr. Rivier , op. cit., p. 225). Il Tribunale federale ha precisato che devono essere annoverate tra le persone vicine all'azionista quelle che, secondo l'insieme delle circostanze, traggono dalle relazioni economiche o personali il vero motivo della prestazione insolita (cfr. ASA 45, p. 595; inoltre Bernardoni/Duchini , op. cit., p. 276).

E. 6.5

Appare assolutamente ineccepibile l'operato dell'autorità di tassazione che ha ripreso a titolo di reddito della sostanza mobiliare parte delle spese per l'uso privato dei veicoli della società anonima, risultanti peraltro da una tassazione già cresciuta in giudicato dal 1993 (esercizio 1991). Non occorre una motivazione particolarmente diffusa per dimostrare che l'inclusione delle spese per una _____, di una _____ e di una _____ nella contabilità relativa ad una società immobiliare i cui due soli dipendenti sono gli azionisti cela una distribuzione dissimulata di utili. Il ricorso deve dunque essere respinto anche su questo punto, non potendosi chiaramente trarre alcuna diversa conclusione dall'affermazione dei ricorrenti di avere liberato la propria società dai costi per le automobili a partire dal 1992; se così non fosse stato, infatti, l'importo ripreso nella loro tassazione sarebbe stato ben superiore a fr. 30'120.- in media annua, ma avrebbe potuto raggiungere il doppio. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 111 DIFD e 185 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 5'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.- per un totale di _____ fr. 5'100.- sono a carico del ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 184 cpv. 3 LT). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 112 DIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
Presidente: _____ Il Segretario: _____

E. 7

ediz., Berna 1993, p. 369; Bernardoni/Duchini , La fiscalità dell'azienda, Bellinzona 1993, p. 275 s.): - una prestazione da parte della società, senza una corrispondente controprestazione; - il fatto che la prestazione si traduca in un vantaggio per l'azionista o una persona a lui vicina, cioè che essa non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; - il fatto che il menzionato carattere della prestazione (di avvantaggiare, cioè, un azionista rispetto ai terzi) sia riconoscibile da parte degli organi societari.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.