

## **TI\_GERICHTE 80.2004.48 vom 28. September 2004**

TI Tribunale d'appello, 2004-09-28, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2004.48](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2004.48)

FR: TI\_GERICHTE 80.2004.48 du 28 septembre 2004

IT: TI\_GERICHTE 80.2004.48 del 28 settembre 2004

### **Regeste**

vuoto di tassazione: redditi straordinari, liberazione riserve, accelerazione incassi, professionista, provvigione

### **Volltext**

Tessin Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.48 Tessin Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.48 Ticino Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.48

vuoto di tassazione: redditi straordinari, liberazione riserve, accelerazione incassi, professionista, provvigione

Incarto n. 80.2004.48 Lugano 28 settembre 2004 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Mauro Mini, Ivano Ranzanici in sostituzione del giudice Stefano Bernasconi, astenutosi. segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 30 aprile 2004 in materia di: \_\_\_\_\_ imposta annua intera sui proventi straordinari per l'IC e l'IFD 2001 presentato da: \_\_\_\_\_ RI 1 rappr. da \_\_\_\_\_ RA 1 \_\_\_\_\_ ritenuto in fatto ed in diritto 1. Nella dichiarazione fiscale transitoria 2003A, l'avvocato \_\_\_\_\_ RI 1 e la moglie \_\_\_\_\_ indicavano un reddito dell'attività indipendente del marito di fr. 210'594.– nel 2001 e di fr. 118'333.– nel 2002. In data 17 settembre 2003, l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna chiedeva ai contribuenti di inviare il dettaglio dei debitori esistenti al 1.1.2001/31.12.2001/31.12.2002. L'avv. RI 1 rispondeva con scritto del 2 ottobre 2003, comunicando di non avere un vero e proprio dettaglio dei debitori alle date indicate, eseguendo le registrazioni contabili sull'incassato, ma di avere comunque allestito liste di fatture in sospeso. 2. Con due decisioni del 7 gennaio 2004, in materia rispettivamente di imposta cantonale e di imposta federale diretta, l'Ufficio di tassazione notificava ai coniugi RI 1 le tassazioni dell'imposta annua intera sui proventi straordinari per il 2001. La motivazione allegata alle decisioni era la seguente: Il conteggio dell'utile straordinario è così definito: Debitori 1.1.2001 fr. 133'061.– debitori 31.12.2001 fr. 33'329.– Utile straordinario fr. 99'732.– – IVA fr. 5'982.– – AVS fr. 9'471.– Utile tassabile fr. 84'279.– Il contributo AVS qui dedotto non dovrà più essere indicato quale costo al momento del pagamento. 3. Il contribuente impugnava la suddetta decisione, con reclamo del 6 febbraio 2004, contestando una liberazione di riserve sui debitori nel corso del 2001. Spiegava di avere erroneamente indicato il saldo dei debitori al 1° gennaio 2001 in fr. 133'061.–, avendovi incluso un importo di fr. 106'425.–, non esigibile a tale data in quanto soggetto a condizioni. Il reclamo veniva respinto dall'autorità di tassazione con decisioni del 30 marzo 2004, così motivate: I contribuenti indipendenti che determinano il loro reddito professionale sulla base di conteggi che non tengono conto dei rapporti di debito/credito, metodo del puro incassato, liberano delle riserve se i debitori ed i lavori in corso non contabilizzati diminuiscono fra il 1.1.2001 ed il 31.12.2001. Nel caso in esame

esiste una variazione tassabile, vedi conteggio di prima istanza, e pertanto l'autorità fiscale non può far altro che confermare la propria decisione. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 chiedono nuovamente l'annullamento delle decisioni concernenti l'imposta annua intera 2001. Ribadiscono che il reddito professionale è sempre stato determinato con il sistema dell'incassato e che non è intervenuta alcuna "accelerazione" del ritmo degli incassi. Quanto all'importo di fr. 106'425.-, secondo loro erroneamente indicato nei debitori al 1.1.2001, precisano che si tratta dell'onorario per una mediazione immobiliare, fatturato il 16 novembre 2000, ma il cui pagamento era stato convenuto in due rate: la prima entro il 20 novembre 2000 e la seconda entro il 15 gennaio 2001. La seconda rata costituirebbe pertanto chiaramente un incasso di pertinenza del 2001. Nelle sue osservazioni del 18 giugno 2004, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso, argomentando che il credito è nato con la stipulazione del contratto di mediazione immobiliare il 16 novembre 2000. 4. 4.1. Secondo l'art. 52 LT, applicabile a tutte le tassazioni cantonali fino alla fine del 2002, il reddito imponibile è calcolato in base al reddito medio del periodo di computo (cpv. 1) ed il periodo di computo comprende i due anni civili precedenti il periodo fiscale (cpv. 2). 4.2. Dal 1° gennaio 2003, con il passaggio dalla tassazione sul passato a quella sul presente, secondo l'art. 50 LT, le imposte sul reddito e sulla sostanza sono fissate e riscosse per ogni periodo fiscale (cpv. 1) ed il periodo fiscale corrisponde all'anno civile (cpv. 2). 4.3. Per ovviare agli inevitabili inconvenienti provocati dal passaggio da un sistema di tassazione ( praenumerando ) ad un altro ( postnumerando ) e al relativo vuoto di tassazione che si viene a creare, il legislatore ticinese ha previsto apposite norme transitorie, tra le quali l'art. 321d LT, che prevede: 1 I proventi straordinari conseguiti negli anni 2001 e 2002 o in un esercizio che si è concluso in questi anni soggiacciono, per l'anno fiscale in cui sono stati realizzati, a un'imposta annua intera. Sono riservati gli articoli 36, 37 e 38. 2 Sono considerati proventi straordinari in particolare le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti o in caso di cessazione del rapporto di lavoro, le componenti straordinarie del salario, i proventi aperiodici della sostanza come il reddito proveniente dall'alienazione o dal rimborso di obbligazioni preponderatamente a interesse unico e da dividendi di sostanza, gli utili in capitale e di rivalutazione, lo scioglimento di accantonamenti e di riserve occulte, l'omissione degli ammortamenti e degli accantonamenti usuali nel rispettivo esercizio, nonché altri utili straordinari derivanti da un'attività lucrativa indipendente. 4.4. L'art. 321e cpv. 1 LT dispone pertanto che: 1 I proventi straordinari del medesimo anno sono cumulati e soggiacciono, assieme, ad una sola imposta annua intera. 2 L'imposta è calcolata applicando le aliquote vevolevoli per il periodo fiscale 2001/2002. La situazione personale è quella determinante all'inizio di quest'ultimo periodo fiscale. 3 Le deduzioni sociali secondo l'articolo 34 non sono accordate. Le spese in relazione diretta con il conseguimento dei proventi straordinari possono essere dedotte. 4 L'imposta scade con la notifica della decisione di tassazione. 5 L'imposta comunale è assegnata al Comune dove sono dati i presupposti per l'assoggettamento secondo l'articolo 277 capoverso 1. 4.5. Dalla lettera delle norme federale e cantonale si evince che l'elencazione dei redditi straordinari, introdotta dall'avverbio segnatamente, non è esauriente, ma ha mero carattere esemplificativo (STF del 4 ottobre 2002 inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 in ZStP 2003 p. 88 = RDAF 59 / 2003p. 202; Dieter Weber , in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basilea 2000, art. 218 LIFD, n. 31 ss.). Secondo la Circolare n. 6 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, del 20 agosto 1999 sul passaggio delle persone fisiche dalla tassazione

biennale praenumerando alla tassazione annuale postnumerando, il carattere straordinario di un reddito può risultare: Ø dal carattere unico di un provento. Di principio, ogni provento unico è un provento straordinario ai sensi dell'articolo 218 LIFD. Questa prestazione unica può sostituire o no, pagamenti periodici. Esempi: proventi da lotterie, indennità per cessazione o mancato esercizio di un'attività, redditi aperiodici della sostanza, utili da liquidazione. Ø dal carattere straordinario di un reddito periodico per natura. L'ammontare di questo provento durante gli anni n-2 e n-1 è straordinario e quindi esula dall'ordinario. Esempi: dividendi nettamente superiori a quelli degli esercizi precedenti, liquidazioni straordinarie per prestazioni speciali, gratifiche straordinarie. Ø da un cambiamento nella contabilizzazione della fonte del reddito. Esempi: dissoluzione di riserve a seguito di un cambiamento del metodo di contabilizzazione od omissione di ammortamenti e commissioni giustificati dall'uso commerciale, modifica delle condizioni di remunerazione dell'attività dipendente. Questi criteri possono anche essere combinati. D'altronde, per qualificare dei proventi come straordinari si può tener conto del fatto che il contribuente è in grado di influire sulle modalità di conseguimento del proprio reddito e quindi di sfruttare la lacuna nel computo. Un tale atteggiamento può essere esaminato anche dal profilo dell'elusione risp. della sottrazione d'imposta. Per contro, secondo Weber, come annota nella citata sentenza il Tribunale federale (STF del 4 ottobre 2002 inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 cit.), l'ammontare del provento non è un criterio idoneo a determinarne la straordinarietà, poiché per es. una gratifica particolarmente elevata può essere del tutto corrente se trova fondamento in un risultato d'esercizio straordinariamente positivo (cfr. Weber, op. cit., n. 33). Questi proventi possono quindi essere sia correnti sia straordinari. La delimitazione va fatta tenendo conto delle circostanze concrete del caso. 5. 5.1. L'autorità di tassazione ha ravvisato un utile straordinario nella variazione della situazione dei debitori fra la fine del 2000 e la fine del 2001. Infatti, i debitori alla fine del 2000 ammontavano a fr. 133'061, passati poi a fr. 33'329 alla fine del 2001. I ricorrenti contestano tale calcolo, argomentando che l'importo più importante che risulta fra i crediti al 31 dicembre 2000 sarebbe stato incluso erroneamente, trattandosi in realtà di un credito ancora soggetto a condizione. 5.2. Secondo la giurisprudenza e la prassi, i contribuenti possono determinare il reddito imponibile sia in base ai crediti (fatture, onorari) sia in base agli incassi. Quindi ogni contribuente può scegliere liberamente un metodo o l'altro. Se si opta per il metodo di calcolo basato sui crediti, nel reddito vanno compresi tutti i crediti per cui durante l'esercizio sono state emesse fatture, quindi anche il saldo creditore del conto debitori ancora esistente alla fine dell'anno. Se invece si sceglie il metodo basato sugli incassi, si devono includere nel reddito tutti gli incassi in relazione a prestazioni effettuate, compresi gli acconti (Amministrazione federale delle contribuzioni, Promemoria concernente l'obbligo di conservare i documenti e i giustificativi nonché di allestire estratti e rendiconti a cui sono soggetti i contribuenti esercitanti attività indipendente, gennaio 1980, p. 3). Quest'ultimo metodo, ammesso per le aziende o le attività con ridotta cifra d'affari e in assenza dell'obbligo legale di allestire la contabilità (piccoli artigiani e liberi professionisti), rappresenta un'eccezione al principio generale secondo cui il reddito è conseguito al momento in cui nasce una pretesa giuridica certa verso il committente del lavoro (Bernardoni/Duchini, La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Agno 1998, p. 465). 5.3. È considerata reddito straordinario la liberazione di riserve che si verifica quando un contribuente indipendente, che applica il sistema dell'incasso, accelera il ritmo degli incassi (Allidi/Bernardoni/Bortolotto, Dalla tassazione biennale praenumerando alla tassazione annuale postnumerando delle persone

fisiche, società in nome collettivo, società in accomandita e ditte individuali, Agno 2003, p. 42). Non è ben chiaro in cosa consista il carattere straordinario dei redditi determinati dalla descritta "accelerazione" del ritmo degli incassi. Se si pensa al fatto che i contribuenti di cui si tratta applicano il metodo dell'incassato, ne dovrebbe discendere che i "debitori" sono rappresentati semplicemente dalle fatture già emesse e scadute, che non sono però ancora state pagate. Dovrebbe allora trattarsi, in casi normali, di clienti morosi o che contestano le prestazioni professionali ricevute. Ci si potrebbe allora chiedere in quale modo sia possibile "accelerare" il ritmo degli incassi. Infatti, il presupposto sarebbe che il creditore, cioè il contribuente che ha emesso la fattura, possa influire sui tempi e sulle modalità di pagamento del debitore. L'unica interpretazione coerente che può essere data allora alla fattispecie in questione si fonda sul presupposto che il contribuente crei abusivamente una sorta di "differimento" fra il momento in cui emette la fattura e quello in cui esige l'incasso del compenso. Si sarebbe allora di fronte ad una vera e propria elusione d'imposta. Se invece si verifica semplicemente in modo casuale che numerosi debitori paghino proprio nel "vuoto di tassazione" le loro controprestazioni, precedentemente contestate o comunque non saldate, è discutibile che si tratti di redditi straordinari. Infatti, non si vede come si possa parlare, in una simile ipotesi, di "cambiamento nella contabilizzazione".

5.4. Venendo all'esame della fattispecie, se si confrontano i debitori alla fine del 2000, del 2001 e del 2002, si nota che c'è una sostanziale stabilità, con la sola eccezione del controverso importo di fr. 106'425, dapprima inserito fra le fatture scoperte al 31 dicembre 2000 e poi messo in discussione. L'importo in questione si riferisce ad una fattura emessa effettivamente il 16 novembre 2000, per un ammontare complessivo di fr. 212'850, nei confronti della comunione ereditaria (tra i cui membri vi è anche la suocera del ricorrente), che ha venduto la part. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_. Si tratta in particolare di una provvigione per la mediazione (comprensiva di prestazioni di diritto edilizio relative all'edificabilità del terreno compromessa da una linea di arretramento prevista dal piano regolatore del Comune) dell'avv. \_\_\_\_\_ in relazione alla vendita dell'immobile al prezzo di fr. 6'600'000. La nota d'onorario precisa però che "l'importo di cui sopra, come specificato nel rogito 16.11.2000, patto n. 3, è pagabile in due rate di fr. 106'425 l'una: - la prima entro il 20 novembre 2000, - la seconda entro il 15 gennaio 2001". Ecco perché solo la prima rata è stata inclusa nei conti del 2000, mentre la seconda, in base al sistema dell'incassato, non vi è stata considerata.

5.5. Se si esamina il caso dei ricorrenti, alla luce dei criteri menzionati in precedenza, è perlomeno dubbio il carattere straordinario del reddito in discussione. In particolare, non si può sostenere che i ricorrenti abbiano cambiato le modalità di contabilizzazione dei redditi, per approfittare del vuoto di tassazione. Infatti, proprio perché l'avvocato RI 1 ha sempre tenuto la contabilità con il metodo dell'incassato, non sarebbe stato coerente con tale metodo se avesse incluso negli utili del 2000 la rata che sarebbe stata incassata solo nel corso del mese di gennaio del 2001. Vi è d'altronde una spiegazione plausibile per la suddivisione del pagamento della provvigione in due rate, alla luce degli accordi contrattuali. Al momento della sottoscrizione del contratto di compravendita dell'immobile non era ancora pervenuta la decisione in materia di LAFE. Ciò basta ad escludere che il ricorrente abbia voluto approfittare del vuoto di tassazione, per "spostare" una parte del guadagno da un anno all'altro.

5.6. L'autorità fiscale fa leva sul fatto che, richiesti di documentare il dettaglio dei debitori alla fine del 2000, i ricorrenti vi abbiano in un primo momento incluso l'importo in discussione. L'argomento non è tuttavia determinante. Come si è visto, lo studio legale di cui il ricorrente è titolare non è soggetto all'obbligo di tenere la contabilità commerciale, cosa che non fa neppure volontariamente.

Ne consegue che la distinta dei debitori che ha inviato all'Ufficio di tassazione il 2 ottobre 2003 è stata allestita espressamente per rispondere alla richiesta di documentazione ricevuta e non ha dunque il carattere di un documento contabile. 5.7. Ma la soluzione non sarebbe diversa se anche si volesse ammettere, come fa l'autorità di tassazione, che il credito litigioso dovesse figurare nell'elenco dei debitori al 31 dicembre 2000, per il fatto che, pur non essendo ancora esigibile, il credito era tuttavia già sorto. Infatti, come precedentemente accennato (cfr. consid. 5.3.), l'estinzione di un debito nei confronti di un professionista che tiene la contabilità con il metodo dell'incassato, nel corso del biennio di "vuoto di tassazione", non comporta automaticamente il conseguimento di un reddito straordinario. Non almeno in un caso, come sarebbe quello qui in esame, in cui non è ravvisabile alcun indizio di un'intenzione elusiva. Come già rilevato, infatti, le ragioni per cui il pagamento è stato differito dal novembre 2000 al gennaio 2001 sono del tutto plausibili. 5.8. 5.8.1. Da ultimo, nelle osservazioni del 18 giugno 2004, la Divisione delle contribuzioni argomenta, a titolo abbondanziale, che "la provvigione ricevuta dall'avv. RI 1 costituirebbe già di per se un utile straordinario... in quanto l'attività di intermediario immobiliare esula dall'attività prettamente legale e notarile". Anche questo argomento non convince. 5.8.2. In primo luogo, il Tribunale federale, proprio nel caso di una ingente provvigione incassata da avvocati per prestazioni di mediazione, ha già avuto modo di stabilire che non si deve considerare determinante, ai fini della definizione del carattere straordinario dell'utile, il fatto che tale genere di affari faccia parte o meno dell'attività ordinaria di uno studio legale. Ciò che è determinante è unicamente l'entità del reddito, in rapporto agli utili correnti, e l'unicità dell'operazione da cui è scaturito Tribunale federale, 21 gennaio 2004 (2P.181/2003, in RF 2004 p. 361). Nel caso qui in discussione, la provvigione versata nel "vuoto di tassazione" (fr. 106'425) non ha dimensioni tali, in rapporto agli utili correnti dello studio legale, da configurare necessariamente un reddito straordinario. D'altra parte, anche il contesto in cui la prestazione è avvenuta (liquidazione di un bene di una comunione ereditaria per così dire "di famiglia"), fa apparire la provvigione (per altro comprensiva, come si è visto, di altre prestazioni legali) come una normale attività dello studio di avvocatura, prima ancora che l'inizio di un'attività vera e propria nel campo della mediazione di immobili. 5.8.3. In secondo luogo, come dimostrano i ricorrenti, nel calcolo proposto nel loro atto ricorsuale, confrontando i redditi imposti con quelli conseguiti negli anni che costituiscono vuoto di tassazione e nei due anni precedenti, risulta che essi non hanno tratto alcun vantaggio dal cambiamento di sistema di calcolo dell'imposta. Ciò conferma ulteriormente che l'utile in discussione non ha proporzioni tali da apparire "straordinario". 6. Ne consegue che il ricorso è accolto. Di conseguenza, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 231 LT e 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, le decisioni su reclamo del 30 marzo 2004 e quelle del 7 gennaio 2004 sono annullate. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.– per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio può essere impugnato mediante ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 cpv. 1 LAID; art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario: