

TI_GERICHTE 80.2008.100 vom 30. Juli 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-07-30, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.100

FR: TI_GERICHTE 80.2008.100 du 30 juillet 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2008.100 del 30 luglio 2008

Regeste

Vuoto di tassazione: redditi straordinari, commercio professionale d'immobili, onere della prova

Erwägungen

E. 1.1

Dal 1° gennaio 2003, con il passaggio dalla tassazione sul passato a quella sul presente, il Canton Ticino ha fissato per le basi temporali un periodo fiscale corrispondente all'anno civile, considerando lo stesso anno civile come periodo di calcolo (art. 41 prima frase LIFD). 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 ha introdotto le prescrizioni del capitolo 3 (art. 208–220) delle disposizioni transitorie (art. 41 seconda frase LIFD). L'art. 218 LIFD, in particolare, prevede quanto segue:

E. 1.2

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: · 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. Ad esempio: proventi da lotterie, indennità per cessazione o mancato esercizio di un'attività, redditi aperiodici della sostanza, utili da liquidazione. · 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. Ad esempio: dividendi nettamente superiori a quelli degli esercizi precedenti, liquidazioni straordinarie per prestazioni speciali, gratifiche straordinarie. · da un cambiamento nella contabilizzazione della fonte del reddito. Ad esempio: 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 rispettivamente della sottrazione d'imposta. Tuttavia, secondo il Tribunale federale, l'ammontare del provento da solo non è necessariamente un criterio idoneo a determinarne la straordinarietà del provento, poiché per es. una gratifica particolarmente elevata può essere del tutto corrente se trova fondamento in un risultato d'esercizio straordinariamente positivo (cfr. STF del 4 ottobre 2002 inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 in Sammlung BGE n. 886; Weber ,

in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b, 2 a ediz., Basilea, 2008, n. 33 ad art. 218 LIFD, p. 1067). Simili proventi possono quindi essere sia correnti sia straordinari. La delimitazione va fatta tenendo conto delle circostanze concrete del caso. 2. Nel caso in esame, è controversa la qualifica di redditi straordinari attribuita dall'autorità di tassazione agli utili conseguiti da RI 1 con la vendita alla _____ degli immobili di _____ e _____. Per confutare tale affermazione, i ricorrenti argomentano che la volontà di procedere alla vendita è riconducibile unicamente all'acquirente, la quale nel corso del 2000 ha riorganizzato completamente il suo settore immobiliare. Sostengono inoltre che l'attività del loro studio di architettura è sempre stata orientata, oltre che alla progettazione, anche alle operazioni immobiliari, con la conseguenza che i guadagni da commercio professionale di immobili non possono essere considerati proventi straordinari.

E. 2

I proventi straordinari conseguiti negli anni n-1 e n-2 o in un esercizio che si è concluso in uno di questi anni soggiacciono per l'anno fiscale in cui sono stati realizzati a un'imposta annua intera all'aliquota applicabile unicamente per questi proventi; sono fatti salvi gli articoli 37 e 38. Le deduzioni sociali secondo l'articolo 35 non sono accordate. Le spese in relazione diretta con il conseguimento dei proventi straordinari possono essere dedotte.

E. 3

Per proventi straordinari s'intendono segnatamente le prestazioni in capitale, i redditi aperiodici della sostanza, i proventi da lotterie nonché, in applicazione analogica dell'articolo 206 capoverso 3, i proventi straordinari di un'attività lucrativa indipendente.

E. 3.1

A ragione, i ricorrenti non contestano che i redditi conseguiti con le alienazioni del 2000 costituiscano proventi imponibili a titolo di redditi dell'attività lucrativa indipendente.

E. 3.2

Per l'art. 18 cpv. 1 LIFD 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. Gli utili provenienti da un'attività che oltrepassa la mera amministrazione della sostanza privata rappresentano, secondo il Tribunale federale, reddito da attività lucrativa indipendente ed anche i beni impiegati per tale attività costituiscono sostanza aziendale, anche se manca ogni attività organizzata nella forma di una vera e propria impresa. L'essenza secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD è limitata a quegli utili in capitale che sorgono nel quadro della usuale amministrazione del patrimonio, cioè è senza una particolare attività del contribuente indirizzata al conseguimento di un lucro, oppure in seguito ad un'occasione che si offre in modo casuale. L'art. 18 LIFD permette quindi di considerare un'attività che oltrepassa la semplice amministrazione del patrimonio come una forma di attività lucrativa indipendente (cfr. in particolare DTF 125 II 113 = ZStP 1999 p. 70 = ASA 67 p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 55/1999 p. 385).

E. 3.3

Rimane così applicabile la pluridecennale prassi del Tribunale federale, secondo cui 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 occasionale 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. CDT 274/88 cit. in RTT 1990, p. 358 ss).

E. 3.4

Nella fattispecie, vi è una considerevole convergenza di indizi a favore della tesi del carattere professionale dell'attività che ha condotto alla vendita degli immobili in discussione: la professione del venditore e della moglie, la frequenza delle operazioni immobiliari succedutesi nel corso degli anni, l'edificazione sui terreni acquistati e la loro successiva locazione prima della vendita, il finanziamento con importanti crediti di terzi.

E. 4.1

Deve allora essere risolta la questione del carattere straordinario o meno dei redditi da commercio professionale d'immobili.

E. 4.2

Si è detto che, secondo l'art. 218 cpv. 2 LIFD, per proventi straordinari s'intendono segnatamente le prestazioni in capitale, i redditi aperiodici della sostanza, i proventi da lotterie nonché, in applicazione analogica dell'articolo 206 capoverso 3, i proventi straordinari di un'attività lucrativa indipendente. Tramite il rinvio all'art. 206 cpv. 3 LIFD, il legislatore ha sottoposto i proventi straordinari dell'attività lucrativa indipendente della persona fisica alla stessa disciplina transitoria già in vigore all'entrata in vigore della LIFD, il 1° gennaio 2005, per l'imposta sull'utile delle persone giuridiche. In tal modo la nozione di redditi straordinari viene definita in modo unitario per tutte le imprese, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche (sentenza del Tribunale federale del 28 aprile 2006 n. 2A.87/2005, consid. 2.1).

E. 4.3

Secondo l'art. 206 cpv. 3 LIFD, per redditi straordinari s'intendono gli utili da capitali, le rivalutazioni contabili d'elementi patrimoniali, lo scioglimento di accantonamenti e l'omissione di ammortamenti e di accantonamenti giustificati dall'uso commerciale. Per il Tribunale federale, all'imposta annua intera prevista dal combinato disposto degli articoli 218 cpv. 2 e 3 e 206 cpv. 3 LIFD sono soggetti in linea di principio tutti gli utili in capitale

provenienti dall'alienazione di immobili da parte di un commerciante professionale di immobili. Infatti, si tratta di guadagni che sono soggetti spesso a forti fluttuazioni temporali, per cui non si possono ritenere provenienti da un'attività aziendale regolare. A ciò si aggiunge il fatto che il commercio professionale di immobili viene esercitato spesso nel quadro di un'attività accessoria o unica. Si tratta pertanto di proventi straordinari secondo l'art. 218 cpv. 2 e 3 LIFD, anche se non si può escludere che, in presenza di particolari circostanze, si tratti, anche solo parzialmente, di redditi ordinari. In tal caso, compete al contribuente l'onere di provare che tali redditi scaturiscano dall'attività aziendale ordinaria (sentenza del Tribunale federale del 28 aprile 2006 cit., consid. 2.5; inoltre sentenza del 3 novembre 2006 n. 2A.679/2005, in RF 2007 p. 119, consid. 3.4).

E. 4.4

Nel primo dei due casi appena citati (sentenza del 28 aprile 2006), il Tribunale federale si è occupato di un installatore di sanitari che svolgeva un'intensa attività accessoria di commerciante di immobili e che, dopo aver conseguito utili immobiliari per una media di fr. 72'204.– negli anni precedenti il vuoto di tassazione, aveva guadagnato nel biennio di transizione, rispettivamente, fr. 58'976.– e fr. 173'776.–. Nei due anni successivi, addirittura, i redditi del commercio immobiliare erano saliti, rispettivamente, a fr. 289'000.– il primo e fr. 147'000.– il secondo. L'Alta Corte ha sottolineato come i guadagni degli anni precedenti, nonostante la media indicata, fossero molto irregolari, essendo oscillati fra fr. 2'447.– e fr. 295'447.–. Tali fluttuazioni sono state considerate tipiche del commercio immobiliare ed indici pertanto del carattere straordinario dei guadagni in discussione. Anche il fatto che nei due anni seguenti il vuoto di tassazione fossero stati conseguiti utili di rilievo è stato considerato un elemento che confermava il carattere straordinario dei guadagni del biennio in discussione: nel corso del biennio di transizione era evidentemente iniziata una fase positiva, che confermava la valutazione dei redditi come proventi straordinari. Nel secondo caso (sentenza del 3 novembre 2006), sebbene la versione pubblicata della decisione non contenga le cifre, il Tribunale federale ribadisce che il ricorrente, albergatore che da anni aveva avviato un'importante operazione immobiliare, aveva conseguito guadagni caratterizzati da significative fluttuazioni. Gli utili scaturiti dalle vendite effettuate nel biennio di vuoto di tassazione costituivano pertanto proventi straordinari soggetti all'imposta annua intera.

E. 4.5

Venendo al caso dei ricorrenti, anch'essi, come i contribuenti che hanno interposto ricorso al Tribunale federale, pretendono che i guadagni del biennio 2001/2002 costituiscano redditi ordinari, in considerazione del fatto che la loro attività di commercianti professionali di immobili si è costantemente affiancata a quella di architetti. Come visto, la giurisprudenza dà tuttavia particolare risalto alle fluttuazioni che sono proprie dei guadagni immobiliari, per qualificarli redditi straordinari, piuttosto che considerare determinante la frequenza dei proventi di tal genere. Nel periodo fiscale 1995/96 (computo 1993/94) i contribuenti avevano conseguito utili da commercio professionale nella misura di fr. 70'000.– in media annua, nell'ambito dell'operazione _____ ad _____; nel periodo 1997/98 (computo 1995/96), avevano poi conseguito utili di fr. 52'000.– in media annua, in seguito alla vendita di due case sempre nell'ambito dell'operazione _____. Nel biennio successivo (computo 1997/98), risulta esservi stata un'unica vendita (a _____), conclusasi con una perdita. Già le cifre indicate inducono a ritenere che gli utili immobiliari, conseguiti nei due anni che costituiscono il vuoto di tassazione, si devono

considerare proventi straordinari secondo l'art. 218 cpv. 2 LIFD. Con le sole vendite immobiliari alla _____ nel corso del 2001, infatti, RI 1 e il comproprietario _____ hanno conseguito un utile complessivo di ben fr. 1'770'955.-. La misura stessa dei guadagni, in rapporto ai redditi da commercio professionale di immobili imposte nei periodi fiscali precedenti, è senz'altro un ulteriore elemento significativo.

E. 4.6

Di nessun rilievo appaiono, alla luce delle considerazioni che precedono, le argomentazioni dei ricorrenti intorno alle ragioni per cui le vendite sono avvenute proprio nel 2001, cioè in concomitanza con il vuoto di tassazione. A tale proposito, i contribuenti hanno illustrato, con dovizia di particolari, le modifiche intervenute nel gruppo _____, con particolare riguardo alla riorganizzazione del settore immobiliare. Hanno in tal modo reso verosimile l'affermazione secondo cui l'iniziativa di concludere le transazioni immobiliari in discussione proprio nel 2001 sia frutto di una decisione dell'acquirente. Dal punto di vista del principio di capacità contributiva, tuttavia, è irrilevante per quali ragioni, soggettive o oggettive, il contribuente abbia alienato gli immobili in tale anno e non prima o dopo (cfr. in questo senso anche la sentenza del Tribunale federale del 28 aprile 2006 cit., consid. 3.2). Altrimenti detto, il carattere straordinario dei redditi non dipenderebbe in ogni caso da un'eventuale "influenza" esercitata dal venditore, come ventilato dall'autorità di tassazione nella decisione impugnata.

E. 5

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso deve essere respinto, quanto all'imponibilità dei redditi. Come ammesso dall'autorità di tassazione, si giustifica tuttavia la deduzione dal reddito imponibile dei contributi AVS a carico del contribuente, nella misura di fr. 84'113.-. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 30 luglio 2008 è riformata nel senso che dall'utile imponibile di fr. 885'400.- è dedotto l'importo di fr. 84'113.-, corrispondente ai contributi AVS. 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 dei ricorrenti nella misura di nove decimi (fr. 4'590.-). 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - o; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ Il segretario :

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