

TI_GERICHTE 80.2008.145 vom 3. Dezember 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-12-03, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.145

FR: TI_GERICHTE 80.2008.145 du 3 décembre 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2008.145 del 3 dicembre 2008

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio professionale di immobili, acquisto e vendita villa in meno di tre mesi, finanziamento da parte del padre

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 federale 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 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; cfr. inoltre RtiD I-2009 n. 24t).

E. 1.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'utile da commercio professionale d'immobili si considera realizzato alla data in cui il contratto di compravendita è validamente concluso mediante atto pubblico, senza che sia necessario attendere l'esecuzione del contratto, ed in particolare l'iscrizione a registro fondiario del nuovo proprietario (cfr. RDAF 2004 II p. 38; ASA 61 p. 66 = RDAF 1993 p. 421; inoltre Yersin ,

La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in ASA 67 p. 115). Nel caso in esame, la vendita immobiliare che ha dato luogo all'imposizione dell'utile litigioso è stata conclusa l'11 febbraio 2002. L'utile conseguito cade pertanto nel vuoto di tassazione costituito dal biennio 2001/2002. 2.

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. 2.1

Secondo 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. Pronunciandosi sulla portata di questa norma, nonostante i dubbi sollevati dalla giurisprudenza cantonale e dalla dottrina, il Tribunale federale ha confermato, con una sentenza di principio del 1999, l'imponibilità degli utili provenienti da commercio professionale di beni, in particolare immobili e titoli (DTF 125 II 113 = ZStP 1999 p. 70 = ASA 67 p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 55/1999 p. 385). L'Alta Corte ha posto l'accento sul fatto che l'art. 16 cpv. 1 LIFD dichiara imponibile "la totalità dei proventi, periodici e unici" e afferma pertanto il principio dell'imposizione del reddito netto complessivo. Esenti sono invece secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD solo gli utili in capitale "conseguiti nella realizzazione di sostanza privata": la legge si limiterebbe a esplicitare quanto vigeva già in precedenza; da parte loro, gli articoli da 17 a 23 LIFD si limiterebbero a descrivere i redditi imponibili più importanti e definiscono in particolare i redditi da attività lucrativa dipendente ed indipendente. Per il legislatore, dunque, secondo quanto conclude il Tribunale federale, anche utili provenienti da un'attività che oltrepassa la mera amministrazione della sostanza privata rappresentano 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. Ne consegue che l'esenzione secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD è limitata a quegli utili in capitale che sorgono nel quadro della usuale amministrazione del patrimonio, cioè senza una particolare attività del contribuente indirizzata al conseguimento di un lucro, oppure in seguito ad un'occasione che si offre in modo casuale. Poiché bisogna fondarsi su una nozione ampia di attività lucrativa indipendente, l'art. 18 LIFD permette di considerare un'attività che oltrepassa la semplice amministrazione del patrimonio come una forma di attività lucrativa indipendente.

E. 2.2

Va poi ricordato che secondo la 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. anche 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). In particolare, sono a tutt'oggi considerati indizi di un'attività lucrativa, il modo di procedere (sistematico o pianificato), la frequenza delle operazioni, la breve durata del possesso, l'esistenza di legami tra tali operazioni e l'attività professionale del contribuente, il fatto che questi si serva di conoscenze professionali proprie o di terzi, la partecipazione a una società di persone, l'uso di notevoli crediti e il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari (decisione TF 2C_29/2008 del 28 maggio 2008). Ognuno di questi indizi può – con altri, ma talvolta persino singolarmente – permettere di concludere che si è in presenza di un'attività lucrativa indipendente ai sensi dell'art. 18 LIFD (StE 2006 B 23.2 n. 31). Il Tribunale federale ha poi avuto modo di precisare che nella valutazione dell'insieme delle circostanze concrete del singolo caso, anche in assenza di quegli elementi tipici di un'attività lucrativa indipendente, determinante rimane l'intento di conseguire un profitto (StE 2004 B 91.3 n. 4 = RDAF 2005 II 37).

E. 2.3

Vero è che questi sviluppi giurisprudenziali sollevano qualche perplessità, segnatamente in relazione al carattere talvolta vago degli indizi considerati come determinanti dalla prassi del Tribunale federale (Reich, in Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2a, 2. ediz., Basilea 2008, n. 16 ad art. 18 LIFD; Noël, in Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 15 ad art. 18 LIFD; Oberson, Droit fiscal suisse, 3. ediz., Basilea 2007, p. 96). La dottrina più recente sottolinea in particolare come la delimitazione tra attività indipendente (che comprende sia il commercio professionale nel senso stretto che tutte le attività “quasi professionali”, meno intense che gli sono assimilate) e amministrazione del patrimonio privato sia diventata vieppiù problematica (Noël, op. cit., n. 19 ad art. 18 LIFD), ed il rischio che tali difficoltà inducano in definitiva le autorità fiscali a porre l'accento sull'importanza dei guadagni conseguiti, che non deve in nessun caso costituire un indizio a favore dell'attività lucrativa indipendente (Reich, op. cit., n. 16b ad art. 18 LIFD). Fatte queste premesse, la questione a sapere se una vendita isolata sia da considerarsi commercio professionale di immobili, mera amministrazione patrimoniale o occasione fortuita di transazione immobiliare deve continuare a dipendere, in ultima analisi, dall'insieme delle 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 (decisione TF A.109/75 del 26 marzo 1976 in re Ri., p. 9). Così, un'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).

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

Nel caso in esame, il ricorrente aveva acquistato il mapp. n. _____ RFD di _____ con atto pubblico del 16 novembre 2001 da _____, al prezzo di fr. 1'700'000.–. Lo ha rivenduto con rogito dell'11 febbraio 2002 al prezzo di fr. 2'100'000.–.

Riguardo alle modalità di finanziamento dell'acquisto, secondo il ricorrente tutti i mezzi sarebbero stati propri. A comprova di tale affermazione, durante la procedura di tassazione ha prodotto due documenti: un contratto stipulato dal padre, _____, e dal venditore dell'immobile, _____; e uno scritto indirizzato dal suo rappresentante all'Ufficio imposte di successione e donazione. Con la convenzione dell'8 ottobre 2001, il padre del contribuente ha compensato in misura di fr. 4'100'000.– il proprio credito nei confronti di _____, “attraverso l'acquisto da parte dei suoi figli _____ e _____” di altrettanti immobili. Il credito di _____ nei confronti di _____ nasceva da “prestiti personali... formanti oggetto di contratti di mutuo fruttifero regolarmente bollati, remunerati e figuranti nelle dichiarazioni fiscali del signor _____”. Con la lettera indirizzata all'Ufficio imposte di successione e donazione il 25 giugno 2002, il ricorrente ha invece informato l'autorità fiscale che l'acquisto dell'immobile, avvenuto il 20 novembre 2001 per fr. 1'700'000.–, era stato finanziato dal padre e si era “configurata quindi la fattispecie di una donazione”.

E. 3.2

Un primo elemento che certamente depone a favore della tesi del carattere commerciale dell'operazione immobiliare in esame è rappresentato dalla breve durata del possesso. Fra i due atti pubblici di compravendita non sono infatti trascorsi neppure tre mesi, cosa che non ha impedito al ricorrente di conseguire un utile immobiliare (lordo) di ben 400'000 franchi. La consolidata giurisprudenza in materia di commercio professionale d'immobili attribuisce notevole rilievo alla durata del possesso, ai fini della delimitazione dei casi di commercio professionale di immobili (cfr. p. es. le sentenze n. 80.95.00074 del 28 agosto 1995 e CDT n. 266/267 del 30 ottobre 1992). La breve durata del possesso è, di regola, indizio di professionalità, se non addirittura di un agire speculativo. La lunga durata è invece normalmente indizio di segno contrario, di oculata amministrazione patrimoniale (Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 125; Soldini, Il commercio professionale d'immobili, in RDAT I-1994, p. 398). La vistosa sproporzione fra la (breve) durata del possesso e il (rilevante) guadagno conseguito costituisce un indizio di notevole importanza della professionalità dell'operazione. A nulla valgono, per contrastare tale conclusione, gli accenni del ricorrente al “capriccio” che lo avrebbe guidato nell'acquisto e nella successiva rivendita della casa. Anzitutto, si tratta di un'argomentazione difficile da verificare, trattandosi di un aspetto soggettivo. Inoltre, anche volendo ammettere che l'acquisto del 2001 sia stato dettato da un “capriccio”, è più difficile credere che lo stesso movente sia alla base della successiva vendita della casa, non appena si consideri il fatto che il ricorrente ha pagato 70'000 franchi di provvigione ad un mediatore per avergli procurato gli acquirenti della casa (cfr. la tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari).

E. 3.3

Venendo al finanziamento, deve essere sottolineata la circostanza che il contribuente non disponeva di alcun capitale al momento dell'acquisto dell'immobile poi rivenduto con profitto. A suo avviso, tuttavia, il fatto che il finanziamento sia provenuto dal padre sarebbe sufficiente ad escludere che abbia beneficiato di crediti. Ora, che il contribuente possa sostenere di avere semplicemente amministrato la propria sostanza privata pare difficile da sostenere, alla luce del fatto che non disponeva di alcun capitale. È infatti indiscusso che il pagamento sia avvenuto da parte del padre, mediante compensazione di suoi crediti nei confronti del venditore. Non è quindi neppure possibile ritenere che il padre abbia donato al

figlio l'importo necessario al finanziamento dell'acquisto della casa prima della stipulazione del contratto, proprio alla luce delle appena ricordate modalità di pagamento del prezzo. Del resto, la segnalazione all'Ufficio imposte di donazione dell'avvenuta donazione al figlio è avvenuta solo il 25 giugno 2002, quindi alcuni mesi dopo l'acquisto e addirittura dopo la rivendita dell'immobile. Le descritte circostanze impongono allora di ritenere perlomeno assai plausibile la tesi dell'autorità fiscale, che ha ritenuto integralmente finanziato da terzi l'acquisto della casa di _____ da parte del ricorrente. In ogni caso, non è dimostrato che, nel momento in cui la casa è stata comperata, il capitale necessario appartenesse al contribuente. Anche l'ulteriore indizio del carattere professionale dell'operazione, rappresentato dal finanziamento con capitali di terzi, è dunque adempiuto.

E. 3.4

A proposito delle modalità di finanziamento, non può essere trascurato il ruolo svolto dal padre. Dalle spiegazioni offerte dal contribuente e dalla documentazione da questi prodotta, risulta infatti che _____ ha avuto rapporti intensi con il venditore della casa in questione, _____, che è attivo nel commercio immobiliare. Lo dimostra il fatto stesso che il pagamento della casa sia avvenuto mediante compensazione di un credito del padre del ricorrente nei confronti di _____. Se si tiene conto del fatto che è stato il padre del ricorrente a condurre la trattativa ed a finanziare integralmente l'acquisto della casa, si potrebbe anche ritenere che sia stato lui a concludere l'operazione immobiliare in discussione, interponendo il figlio quale acquirente formale. Se si esaminasse la transazione da questo punto di vista, non sarebbe assolutamente possibile metterne in discussione la natura commerciale. Non essendovi tuttavia la prova di una simulazione, la questione non merita di essere approfondita.

E. 3.5

L'autorità fiscale ha anche pertinentemente attirato l'attenzione sul fatto che il contribuente, proprio quando ha comprato e poi venduto la casa in questione, lavorava alle dipendenze della _____ (poi divenuta _____ SA), una società attiva nel settore immobiliare, vicina al venditore della casa. E, come già evidenziato, l'esercizio di un'attività professionale nel settore costituisce un significativo indizio del carattere commerciale di un'operazione immobiliare.

E. 3.6

Deve infine anche essere molto relativizzata la questione dell'uso personale della casa da parte del contribuente. Desta non poche perplessità, a tale proposito, la decisione dell'Ufficio di tassazione di concedere al contribuente il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare. Per l'art. 125 lett. g LT (conformemente al diritto federale; cfr. art. 12 cpv. 3 lett. a LAID), tale differimento presuppone che venga alienata "un'abitazione (casa monofamiliare o appartamento) che ha servito durevolmente ed esclusivamente all'uso personale del contribuente". Se si tiene conto del fatto che, come già sottolineato, l'acquisto e la vendita della casa da parte del ricorrente sono state rogate in un lasso di tempo di meno di tre mesi, è perlomeno dubbio che l'uso personale possa considerarsi durevole. Anche tale questione non necessita tuttavia di essere risolta in questa sede. È indiscutibile infatti che la mera circostanza che l'insorgente abbia abitato la casa, nelle poche settimane in cui ne è stato proprietario, non basti ad escludere che il guadagno conseguito sia considerato di carattere professionale, in particolar modo alla luce di tutte le particolarità della fattispecie già messe in evidenza.

E. 4

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100 .– sono a carico del ricorrente. 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: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: Il segretario:

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