

TI_GERICHTE 80.2010.154 vom 27. Januar 2012

TI Tribunale d'appello, 2012-01-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.154

FR: TI_GERICHTE 80.2010.154 du 27 janvier 2012

IT: TI_GERICHTE 80.2010.154 del 27 gennaio 2012

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: imposta federale diretta, quasi commercio professionale di immobili, avvocato che compra un appartamento per locazione e lo vende dopo quattro anni

Erwägungen

E. 1

postula nuovamente l'esenzione dall'imposta federale diretta del reddito derivante dall'alienazione dell'appartamento di _____. Il ricorrente ribadisce anzitutto che l'acquisto era stato fatto nell'ambito dell'amministrazione della propria sostanza privata, allo scopo di diversificare gli investimenti, mentre la successiva vendita rappresenta una vera e propria occasione, che gli ha permesso di "uscire" da un investimento dimostratosi col tempo deficitario. Aggiunge inoltre di non aver intrapreso altre operazioni immobiliari: l'acquisto del fondo adiacente (mapp. _____) era stato formalizzato ben 5 mesi prima della vendita dell'appartamento, con l'intento di allargare il parcheggio, mentre l'acquisto del fondo di _____ è avvenuto solo due anni più tardi. Diritto

E. 1.1

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. 1.2

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, pag. 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* pag. 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. 1.3

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^a 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^a ediz., Basilea 2007, pag. 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). 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., pag. 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 pag. 358).

E. 2.1

Come esposto in narrativa, con atto pubblico del 15 dicembre 2004, iscritto a registro fondiario due giorni più tardi, l'avv. RI 1 ha acquistato un appartamento già ammobiliato di due locali e mezzo nel condominio _____ di _____, al prezzo complessivo di fr. 380'000.– (compreso l'importo di fr. 10'000.– per l'arredamento). Il 23 dicembre 2004, ovvero dopo una settimana, il ricorrente ha quindi sottoscritto con l'agenzia _____ di _____, facente capo a _____, un contratto sui generis, denominato "contratto di locazione", avente per oggetto la ricerca di inquilini per brevi periodi – per lo più turisti – e la pulizia dell'appartamento e della biancheria. Il contratto, della durata iniziale di un anno, poteva essere disdetto da ciascuna delle parti con un preavviso di tre mesi. Ora, secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, la locazione di immobili rientra tipicamente nell'amministrazione ordinaria del patrimonio privato. Non vi è attività lucrativa indipendente nemmeno nel caso in cui il patrimonio è di proporzioni rilevanti, viene amministrato in modo professionale e vengono tenuti libri contabili (ASA 74 p. 737). I proventi si considerano essenzialmente reddito della sostanza e non dell'attività lucrativa indipendente, nonostante i lavori che il proprietario deve intraprendere in vista della loro locazione, anche qualora si tratti della locazione di appartamenti arredati; la giurisprudenza federale ritiene infatti che simili prestazioni servono principalmente, come gli usuali lavori di manutenzione, a rendere l'oggetto di locazione atto a produrre reddito (ASA 63 p. 656 consid. 2c; RDAT I-2000 n. 19t consid. 3c/bb e giurisprudenza citata). Su quest'ultimo aspetto, è anche vero che la giurisprudenza in materia di assicurazioni sociali considera invece la locazione di appartamenti ammobiliati come reddito dell'attività lucrativa indipendente (RCC 1987 p. 554 consid. 3a; DTF 111 V 81 consid. 2-5), determinando in tal modo una difformità con il diritto tributario, criticata dalla dottrina (Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Berna 2001, p. 239, in particolare p. 284) e deplorata anche dallo stesso Tribunale federale in una recente sentenza, nella quale si auspica un allineamento alla giurisprudenza in materia di assicurazioni sociali, in considerazione proprio del fatto che nel caso della locazione di appartamenti arredati la componente di attività non puramente immobiliare è molto più significativa rispetto al caso degli appartamenti vuoti (sentenza del 27 giugno 2008 n. 2C_135/2008 consid. 3.3). Tornando alla fattispecie qui in esame ed alla copiosa giurisprudenza in materia di commercio professionale di immobili, la circostanza che l'attività di locazione sia stata affidata ad una società terza, la _____ di _____, non lascia tuttavia spazio ad alcun dubbio: l'interesse del contribuente non era tanto la possibilità di lucrare un utile interessante con una propria attività indipendente oppure rivendendo a breve l'immobile, quanto piuttosto quella di trarre un reddito dalla sostanza (decisione TF n. 2C_869/2008 del 7 aprile 2009). In assenza di elementi contrari, l'affermazione del ricorrente, secondo cui l'operazione immobiliare in discussione è nata con l'intento di diversificare i propri investimenti, è quindi senz'altro plausibile.

E. 2.2

Qualche perplessità la desta invece la proporzione fra mezzi propri e mezzi di terzi impiegati nell'operazione, da sempre considerata un indizio privilegiato di professionalità. Non si vede, infatti, come si possa parlare di oculata amministrazione patrimoniale, quando il capitale investito è costituito esclusivamente o quasi da rilevanti prestiti ricevuti da terzi (Stocker , Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 118; 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. 395). Fatte queste premesse, il finanziamento di fr. 300'000.– ottenuto dall'allora _____, di poco inferiore all'80% del prezzo di acquisto complessivo di fr. 380'000.– (arredamento incluso), non può non indurre a pensare ad un'operazione immobiliare di carattere perlomeno "quasi professionale". D'altra parte, tale indizio non va però nemmeno sopravvalutato e soprattutto va collocato e valutato nel giusto contesto. In primo luogo, come ricordato in precedenza, l'immobile di _____ era stato acquistato dal ricorrente con l'intento di ricavarci una fonte di reddito – le pigioni incassate direttamente dalla _____ – ed era stato reputato dalla banca creditrice come un buon investimento, tanto è vero che per sua stessa ammissione ne finanziò senza problemi l'80% del prezzo d'acquisto. In secondo luogo, non può non essere osservato che le successive opere di "ristrutturazione" dell'appartamento, commissionate all'inizio dell'anno 2007 e costate all'incirca 50'000 franchi, sono state interamente finanziate con capitale proprio del contribuente. In definitiva, il finanziamento di terzi nell'operazione immobiliare si riduce così al 70% del suo costo complessivo e – ciò che più conta – è intervenuto quando ancora l'idea predominante era quella di acquistare un immobile per poi concederlo in locazione, e non certo quella di ottenere un utile rivendendolo a breve termine. Da ultimo, non può nemmeno passare inosservato il tasso particolarmente basso degli interessi ipotecari, che in questi ultimi anni ha inevitabilmente reso conveniente un utilizzo importante di prestiti ipotecari anche nell'ottica di conseguire un reddito dalla sostanza.

E. 2.3

Come plausibilmente spiegato dal ricorrente, l'idea iniziale di un buon investimento si è però rivelata con il tempo deficitaria. L'asserita conflittualità e la difficile gestione dei rapporti con _____, così come le spese condominiali sempre più elevate, possono senz'altro aver influito se non addirittura determinato la successiva decisione di rescindere – dopo all'incirca due anni – il contratto di "locazione" sottoscritto con l'agenzia _____ di _____, ristrutturare l'appartamento che a suo dire "era stato ridotto ad un porcile" e cercare un acquirente oppure un locatario disposto a concludere un nuovo contratto di lunga durata. Come precisato dal ricorrente, l'allettante offerta di un cittadino italiano, trovato all'inizio del 2008 per il tramite dell'agenzia immobiliare _____, ha infine sostanzialmente fatto pendere la bilancia per la prima soluzione. A questo punto ci si potrebbe chiedere se un'operazione immobiliare vera e propria non abbia preso inizio nel momento in cui è sorta la volontà di ristrutturare l'immobile, ovvero alla fine del 2006. In altre parole ci si potrebbe chiedere se, in linea di principio, non si poteva esigere dal contribuente che scegliesse sin dall'inizio di vendere l'immobile nello stato in cui si trovava, rinunciando a intraprendere i lavori di riattazione e lasciando che fosse l'acquirente a preoccuparsene. Sennonché, già da un primo esame dell'incarto fiscale sembrerebbe emergere che i lavori di riattazione in discussione, di complessivi fr. 48'986.–, rappresentavano in prevalenza tipici costi di manutenzione ai sensi degli art. 32 cpv. 2 LIFD e 31 cpv. 2 LT. In effetti, contrariamente a quanto deciso dall'autorità fiscale nell'ambito

dell'imposta sugli utili immobiliari, la sostituzione della cucina (fattura _____), la fornitura e posa delle porte interne (fattura _____), delle piastrelle (fattura _____), degli apparecchi sanitari e degli accessori per la cucina (fattura _____) così come le opere da pittore non erano verosimilmente suscettibili di aumentare il valore che l'immobile aveva al momento dell'acquisto, ma costituivano semmai – alla luce delle argomentazioni del ricorrente – delle spese di riparazione (“ Instandstellungskosten ”), atte a compensare una perdita di valore accresciuta, originata dalla noncuranza dei vecchi inquilini. In simili circostanze, è difficile sostenere che i descritti lavori di riattazione non si imponevano, poiché in sostanza equivarrebbe a pretendere dal proprietario di un immobile che lo svenda, rinunciando addirittura a una oculata gestione del proprio patrimonio immobiliare. Un'altra soluzione non si giustificerebbe nemmeno con riguardo alla cosiddetta prassi Dumont (nel frattempo abrogata dalla legge federale sul trattamento fiscale delle spese di riattazione degli immobili del 3 ottobre 2008 [RU 2009, 1515]), che negli anni aveva già conosciuto una certa attenuazione e nel periodo fiscale qui in esame veniva applicata ai soli casi in cui risultava evidente che le spese per il rinnovo di un immobile acquistato da poco aveva comportato un incremento di valore dell'oggetto stesso (cfr., al proposito, RtiD I-2006 n. 9t).

E. 2.4

Dagli atti dell'incarto fiscale non risultano d'altronde indizi di un'intensa attività immobiliare da parte del ricorrente. Per quanto riguarda il fondo adiacente mapp. _____ RFD di _____, gravato da una servitù di parcheggio a favore del condominio _____ e tuttora di proprietà del ricorrente, la decisione di formulare un'offerta di acquisto (per il prezzo complessivo di fr. 35'000.–) risale al 24 settembre 2007 ed è pertanto maturata cinque mesi prima della vendita dell'appartamento in discussione. Solo a causa delle lungaggini del competente Ufficio fallimenti del Canton _____ (che si era occupato della liquidazione della società venditrice), l'aggiudicazione è stata iscritta a registro fondiario il 17 marzo 2008, ragione per cui diventa difficile sostenere il reimpiego di una parte – peraltro minima – del denaro ricavato dalla vendita in altre operazioni immobiliari, anche se il ricorrente ha successivamente presentato un progetto di costruzione di una nuova palazzina di tre appartamenti, per finire mai perfezionatosi. Per quanto concerne invece l'immobile di _____, acquistato due anni più tardi in comproprietà con la moglie, è qui appena il caso di ricordare che lo stesso è stato in parte finanziato attraverso il secondo pilastro della moglie (cfr. lettera del _____ del 20 dicembre 2010) e nelle intenzioni dei coniugi fungerà da abitazione familiare, sicché non può certo rappresentare un indizio dell'esistenza di un commercio professionale di immobili.

E. 2.5

Un indizio che potrebbe far pensare ad una certa professionalità del ricorrente è per finire la sua professione, dal momento che in qualità di avvocato indipendente potrebbe più facilmente venire in contatto con persone attive nel campo immobiliare (Stocker , op. cit., p. 114; Soldini , op. cit., p. 394). In effetti, per sua stessa ammissione, l'occasione di acquistare nel 2004 l'appartamento di _____ gli era stata segnalata da una cliente mediatrice, senza dimenticare inoltre che l'idea di acquistare il fondo contiguo (mapp. _____) per il prezzo di soli fr. 35'000.– è nata in occasione di una verifica presso l'Ufficio del registro fondiario, dopo essersi accorto che la precedente proprietaria era una società del Canton _____ da tempo fallita. Nel caso in esame non va tuttavia

nemmeno perso di vista che per la successiva vendita dell'appartamento di _____, il ricorrente si è affidato all'agenzia immobiliare _____, alla quale ha versato una provvigione di fr. 26'000.-, ciò che potrebbe anche far pensare che non abbia in realtà potuto trarre dalla sua professione di avvocato conoscenze specifiche nell'ambito immobiliare, che gli abbiano permesso di condurre professionalmente tale operazione.

E. 2.6

Tutto ben considerato, secondo questa Camera, malgrado la misura dell'utile conseguito e assoggettato all'imposta sugli utili immobiliari, di ben fr. 228'700.-, e la presenza di alcuni elementi che potrebbero sorreggere la tesi del commercio professionale di immobili, sono prevalenti gli indizi di segno opposto che inducono a considerare la vendita dell'appartamento di _____ come un semplice atto di amministrazione del patrimonio privato.

E. 3

Il ricorso deve essere conseguentemente accolto e la decisione su reclamo riformata nel senso che il reddito aziendale da commercio professionale di immobili deve essere integralmente stralciato. Visto l'esito del gravame, non si prelevano tassa di giustizia e spese processuali. Non si giustifica invece l'assegnazione di ripetibili. Per principio, all'avvocato che agisce in causa propria non vengono infatti riconosciute indennità per spese di patrocinio. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo dell'8 dicembre 2010 è riformata nel senso che viene integralmente stralciato il reddito aziendale da commercio professionale di immobili di fr. 228'700.-. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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.