

TI_GERICHTE 80.2013.114 vom 25. Februar 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-02-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.114

FR: TI_GERICHTE 80.2013.114 du 25 février 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2013.114 del 25 febbraio 2015

Regeste

Procedura: competenza territoriale, imposta federale diretta, unità del luogo di tassazione, vendita di immobili situati in un cantone diverso da quello del domicilio, giudizio divergente da quello dell'autorità del cantone di situazione

Erwägungen

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. Essenti 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, 2ª 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*, 3ª 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., 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. 2.1

Venendo al caso in esame, i ricorrenti contestano in primo luogo che le operazioni immobiliari costituiscano un'attività lucrativa indipendente di carattere accessorio. Dalla motivazione delle decisioni impugnate non è tuttavia possibile rilevare le motivazioni su cui si è fondata la qualifica delle operazioni come commercio professionale. Se le decisioni di tassazione del 22 agosto 2012 non contenevano alcuna motivazione, quelle adottate in

seguito al reclamo si limitano a fare riferimento ad un'audizione del 6 marzo 2013, durante la quale "è stato ribadito al fiduciario che il signor RI 1 è considerato a tutti gli effetti un commerciante di professionale di immobili dal 2007 e imposto in Ticino secondo l'art. 18 cpv. 1 LIFD, anche se gli immobili sono stati venduti nel canton Grigioni". Quali siano gli elementi su cui si è fondata tale decisione rimane tuttavia inespresso. Le decisioni proseguono proponendo il calcolo del reddito dell'attività lucrativa indipendente assoggettato all'imposta federale diretta e si concludono con l'affermazione che "questo ufficio è convinto che vi siano le condizioni sufficienti per imporre il contribuente come commerciante professionale di immobili dal 2007", cosa che sarebbe confermata anche dal libro "La fiscalità dell'azienda" di Norberto Bernardoni e Pietro Bortolotto.

E. 2.2

Adita dal contribuente con reclamo, l'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT; art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD; v. anche Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 422). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: la sua violazione comporta, di regola, l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a p. 138, 118 Ia 17 consid. 1a p. 18, 104 consid. c p. 109 con relativi riferimenti). L'art. 29 Cost. fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste adottati. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi, 111 Ia 1). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (DTF 111 Ia 1, cons. 3a; DTF 107 Ia 248, consid. 3a; DTF 105 Ib 248/9, consid. 2a; DTF 101 Ia 3; decisione CDT n. 381 del 30 luglio 1981 in re St.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basilea 1986, Vol. I, n. 85 B III a, p. 535; Känzig/Behnisch, Direkte Bundessteuer, 2^a ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249).

E. 2.3

La motivazione deve dunque consistere nell'esposizione della fattispecie ed in una motivazione giuridica, dalla quale risulta su cosa si fonda il dispositivo della decisione: solo in tal modo, infatti, il contribuente è in condizione di motivare il suo ricorso e l'autorità di ricorso di sottoporre a verifica la decisione stessa (Känzig/Behnisch, op. cit., p. 249; inoltre decisione CDT n. 80.2002.205 del 5 agosto 2003, in: RtiD I-2004 n.19t).

E. 2.4

Nella fattispecie, né le prime decisioni di tassazione, oggetto di reclamo, né nel seguito le decisioni su reclamo, oggetto del presente gravame, contengono alcuna motivazione conforme alle esigenze indicate. L'Ufficio di tassazione non ha infatti esposto gli argomenti che, secondo la citata giurisprudenza del Tribunale federale, l'hanno condotto a ritenere che le plusvalenze conseguite con le operazioni immobiliari compiute nel Canton _____ non costituiscano utili in capitale esenti dall'imposta federale diretta bensì redditi

dell'attività lucrativa indipendente. Questa carenza è particolarmente censurabile pensando all'entità del reddito imposto nel periodo fiscale 2007. Non basta certo, a supplire tale mancanza, il riferimento ad una pubblicazione che tratta in generale l'argomento e che, come tale, non permette di ravvisare i presupposti sui quali l'autorità fiscale, nel caso concreto, ha concluso che le transazioni litigiose sono imponibili. La motivazione della decisione su reclamo qui impugnata non rispetta pertanto le esigenze della legge tributaria e del diritto costituzionale di essere sentito e va pertanto annullata, senza la necessità di entrare nel merito degli argomenti dei ricorrenti, che concernono la qualifica delle operazioni come commercio professionale di immobili. Deve ancora essere sottolineato che l'autorità di tassazione non ha neppure provveduto a sanare il vizio della sua precedente decisione, presentando perlomeno delle osservazioni al ricorso più dettagliate. In tal modo, avrebbe eventualmente messo i ricorrenti in condizione di valutare se fosse opportuno mantenere il ricorso oppure ritirarlo.

E. 3.1

Nonostante l'annullamento della decisione sulla questione principale, si può nondimeno aggiungere che le altre due censure sollevate con il ricorso non sono pertinenti. La seconda riguarda la circostanza che l'autorità fiscale ticinese si sia discostata dalla valutazione intrapresa, ai fini dell'assoggettamento all'imposta cantonale sugli utili immobiliari, dall'autorità fiscale del cantone di situazione degli immobili. Quest'ultima, applicando le disposizioni del diritto cantonale, avrebbe infatti concluso che gli immobili alienati rientravano nella sostanza privata dei contribuenti. Tale conclusione vincolerebbe, secondo gli insorgenti, l'Ufficio di tassazione di _____.

E. 3.2

Secondo l'art. 105 cpv. 1 LIFD, le autorità cantonali riscuotono l'imposta federale diretta presso le persone fisiche che, alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento fiscale, hanno domicilio fiscale in Svizzera o, in mancanza del medesimo, hanno dimora fiscale nel Cantone. Sono fatti salvi gli articoli 3 capoverso 5 e 107. La competenza per riscuotere l'imposta federale diretta da parte di un cantone, nel quale esiste solo un'appartenenza economica (art. 106 LIFD), trova applicazione unicamente quando un contribuente non è assoggettato per appartenenza personale in un altro cantone svizzero (cfr. la sentenza del Tribunale federale dell'8 settembre 2004 n. 2A.74/2003, in StE 2004 B 91.3 n. 4, consid. 2.1). Nel diritto dell'imposta federale diretta vige infatti il principio dell'unità del luogo di tassazione. Per evitare un frazionamento della tassazione dell'imposta federale diretta, il contribuente viene sottoposto a tassazione per l'intero reddito imponibile in Svizzera in un unico cantone (cfr. le sentenze del Tribunale federale del 26 ottobre 2006 n. 2A.241/2006, in RF 62/2007 p. 127, consid. 2.1; StE 2004 B 91.3 n. 4, consid. 2.1; 2A.209/1988 del 17 aprile 1989, in ASA 59 p. 636, consid. 2a). Ne consegue che, se un cantone sottopone all'imposta federale diretta un contribuente che vi è imponibile solo per appartenenza economica, sebbene abbia l'appartenenza personale in un altro cantone, si verifica una incompetenza territoriale, per violazione delle disposizioni sulla competenza del diritto federale. L'adozione di una decisione di tassazione da parte di un'autorità fiscale incompetente comporta di solito la sua nullità (RF 62/2007 p. 127, consid. 2.2; StE 2004 B 91.3 n. 4, consid. 2.1; 2A.209/1988 del 17 aprile 1989, in ASA 59 p. 636, consid. 2c).

E. 3.3

Durante i periodi fiscali in questione, i contribuenti erano domiciliati a _____, con la conseguenza che l'autorità fiscale ticinese era l'autorità competente in materia di imposta federale diretta (art. 105 cpv. 1 LIFD). Per la tassazione dell'imposta federale diretta, il Canton _____ non aveva di conseguenza alcuna competenza, dipendente dall'appartenenza economica. Essendo l'autorità fiscale del Canton Ticino competente per definire il reddito imponibile in materia di imposta federale diretta, l'eventuale qualifica di utile in capitale conseguito nella realizzazione della sostanza privata, ritenuta dalle autorità grigionesi, non gioca alcun ruolo. Le autorità ticinesi, nell'ambito dell'IFD, sono libere di giungere ad una conclusione che differisce da quella delle autorità fiscali grigionesi in materia di imposta cantonale.

E. 4.1

I ricorrenti lamentano infine la violazione del principio di divieto di discriminazione e l'esistenza di una doppia imposizione virtuale.

E. 4.2

Una doppia imposizione contraria all'art. 127 cpv. 3 Cost. fed. si realizza quando un contribuente è tassato da due o più cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale) oppure quando un cantone eccede i limiti della propria sovranità fiscale e, violando norme che regolano i casi di conflitto, preleva un'imposta che compete ad un altro cantone (doppia imposizione virtuale). Inoltre un cantone non può tassare in maggior misura un contribuente per il solo fatto che non soggiace esclusivamente alla sua sovranità fiscale, ma è imponibile anche in un altro cantone (divieto di discriminazione; cfr. DTF 134 I 303 consid. 2.1.; 133 I 19 consid. 2.1; 132 I 29 consid. 2.1).

E. 4.3

La doppia imposizione virtuale ed il divieto di discriminazione dall'art. 127 cpv. 3 Cost. fed. riguardano unicamente i casi in cui vi è un conflitto di imposte cantonali. I ricorrenti sono stati imposti a livello cantonale dalle autorità di tassazione del canton _____. Le autorità ticinesi hanno agito, come precisato sopra, nell'ambito delle proprie competenze per stabilire il reddito imponibile per l'IFD. Non vi è dunque nessun conflitto che permetta di applicare questa disposizione. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Le decisioni su reclamo del

E. 5

aprile 2015 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adottati nuove decisioni motivate. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 3'600.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 180.– per un totale di fr. 3'780.– sono a carico del ricorrente nella misura di un terzo (fr.1'260.–). 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. _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario: