

TI_GERICHTE 80.2013.241 vom 21. August 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-08-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.241

FR: TI_GERICHTE 80.2013.241 du 21 août 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.241 del 21 agosto 2013

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio quasi professionale di immobili, terreno ereditato, costruzione condominio, stima del valore del terreno, diritto di essere sentito del contribuente

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, 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. 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. 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). 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

Venendo al caso in esame, la ricorrente contesta dapprima che l'operazione immobiliare di _____ costituisca un'attività lucrativa indipendente di carattere accessorio.

E. 2.1

Anche se, prima di costruire, la contribuente è stata a lungo proprietaria del terreno, ciò non basta ad escludere che i guadagni conseguiti con la successiva vendita degli appartamenti costituiscano reddito dell'attività lucrativa. È infatti indiscutibile che, dal momento in cui ha iniziato a progettare l'edificazione del condominio, l'insorgente abbia esercitato un'attività professionale secondo la giurisprudenza del Tribunale federale. Come ha correttamente rilevato l'Ufficio di tassazione, nel caso in cui un fondo ereditato è stato posseduto privatamente per molti anni, l'utile va calcolato tenendo conto del valore del terreno al momento in cui lo stesso ha cessato di far parte dei beni privati del contribuente. Il guadagno derivante dall'alienazione di un immobile può essere imposto quale reddito dell'attività lucrativa indipendente solo se esso deriva da un'attività di tale natura: nel caso di un immobile ereditato, è possibile pertanto che l'aumento di valore che si è realizzato prima dell'inizio dell'attività lucrativa sfugga all'applicazione della disposizione citata (cfr. le sentenze del Tribunale federale DTF 96 I 655; n. 2A. 240/1993 e 2P. 255/1993 del 15 settembre 1994, in RDAT I-1995 n. 20t; StE 1997 B 93.4 n. 4; n. 2A.433/2004 del 13 aprile 2005 , consid. 3.2; RF 60/2005 p. 489; ASA 57 p. 458 consid. 4; inoltre Yersin , Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, ASA 59 p. 166).

E. 2.2

Intraprendendo la valorizzazione del fondo acquisito per successione, invece di venderlo semplicemente, la contribuente ha mostrato infatti di non volersi limitare all'amministrazione del suo patrimonio immobiliare ma di avere l'intenzione di sfruttare il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale, nell'intento di realizzare un profitto. In tal modo, si è anche assunta un rischio imprenditoriale, che è caratteristico di un'attività lucrativa indipendente. Come ha sottolineato l'autorità di tassazione, nella decisione impugnata e nelle osservazioni al ricorso, oltre alla costituzione della proprietà per piani, ed alla successiva edificazione dello stabile di appartamenti, anche le modalità di finanziamento dell'operazione depongono a favore del carattere professionale della stessa. La contribuente ha infatti ottenuto dall'_____ di _____ un credito di oltre tre milioni di franchi, mentre la quota di mezzi propri è consistita esclusivamente nella proprietà del terreno e nel pagamento degli acconti sulle vendite.

E. 2.3

Fra l'altro, anche se non è un elemento decisivo, va ricordato che, prima di intraprendere la costruzione, la ricorrente si era rivolta all'Ufficio di tassazione, il quale le aveva prospettato il pagamento dell'imposta federale diretta, in seguito alla vendita degli appartamenti. Che, in seguito, abbia cambiato il proprio rappresentante fiscale è una circostanza del tutto irrilevante; non si comprende l'affermazione, contenuta nella replica dell'8 ottobre 2013, secondo cui "quanto intrapreso dal precedente rappresentante non ha valore giuridico". Semplicemente, l'autorità di tassazione l'aveva informata in merito alle conseguenze fiscali dell'operazione che si accingeva a compiere.

E. 2.4

La decisione impugnata è pertanto legittima, per quanto attiene alla qualifica della perdita scaturita dalla vendita del primo appartamento.

E. 3.1

In via subordinata, la ricorrente contesta poi il calcolo della perdita. In particolare, ritiene inadeguata la stima del valore del terreno intrapresa dall'autorità fiscale.

E. 3.2

Come già rilevato, nel caso in esame, l'utile si calcola tenendo conto del valore del terreno al momento in cui lo stesso ha cessato di far parte dei beni privati della contribuente. Nel caso concreto, l'Ufficio di tassazione non si è rivolto all'Ufficio cantonale di stima, chiedendogli una valutazione del terreno della ricorrente il giorno in cui è diventato commerciale, ma ha interpellato il Comune di _____, chiedendo informazioni in merito alla vendita di terreni nella stessa zona. Ha così ricevuto indicazioni concernenti quattro transazioni intervenute fra il luglio 2003 e il marzo 2012. I prezzi al metro quadrato erano compresi fra 628 e 900 franchi. A tale riguardo, oltre a ritenere i valori indicati non conformi, la ricorrente lamenta in sostanza una violazione del diritto di essere sentito, sottolineando la circostanza di aver chiesto a sua volta all'autorità comunale i dati relativi alle compravendite immobiliari, ma di essersi vista opporre un diniego. L'autorità fiscale da parte sua non avrebbe messo a sua disposizione i dati assunti.

E. 3.3

Per l'art. 29 cpv. 2 Cost. le parti hanno diritto di essere sentite. Per costante giurisprudenza, se ne deduce in particolare il diritto per l'interessato di esprimersi prima della resa di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto, quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prendere conoscenza e di determinarsi in proposito (DTF 129 I 429 consid. 3, 126 I 7 consid. 2b, 124 II 132 consid. 2b e rinvii). Il diritto di essere sentito è una garanzia costituzionale formale, la cui violazione implica di regola l'annullamento della decisione impugnata a prescindere dalle possibilità di successo nel merito (DTF 132 V 287 consid. 5.1, 127 V 431 consid. 3d/aa). Ora, avendo l'autorità fiscale deciso di stabilire il valore del fondo al momento del suo passaggio nella sostanza commerciale, facendo riferimento alla comparazione con i prezzi pagati nella zona, avrebbe dovuto mettere a disposizione della ricorrente le risultanze della sua verifica. Non avendolo fatto, ha violato il suo diritto di essere sentita (cfr. per analogia quanto deciso dal Tribunale cantonale amministrativo in relazione alle risultanze delle indagini del Tribunale di espropriazione in merito all'accertamento dei prezzi pagati nella regione: sentenza del 17 marzo 2011, n. 50.2007.9/10/11, consid. 2).

E. 3.4

È vero che in sé la violazione del diritto di essere sentito potrebbe essere sanata nella procedura di ricorso davanti alla Camera di diritto tributario. In considerazione del fatto che i dati su cui si è basata l'autorità fiscale sono riferiti a terreni molto vicini fra loro (almeno tre su quattro, praticamente confinanti) e che quello venduto dalla ricorrente non è proprio nella stessa zona, è preferibile annullare la decisione impugnata e rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione, perché proceda ad un nuovo accertamento del valore venale del fondo. Tale conclusione si impone a maggior ragione dopo che, nella procedura di ricorso, la contribuente ha prodotto copia di un contratto di compravendita relativo ad un terreno situato in un'altra zona ancora, dove il prezzo è stato superiore. L'Ufficio di tassazione metterà pertanto a disposizione dell'insorgente le risultanze della sua indagine sui prezzi e, se la contestazione non sarà superata, provvederà ad acquisire altri elementi di comparazione oppure farà capo ad una perizia.

E. 4

Confermato il carattere professionale dell'operazione, gli atti sono dunque rinviati all'autorità di tassazione per una nuova decisione in merito alla misura della perdita deducibile. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 21 agosto 2013 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione in merito al valore venale del fondo al momento del suo passaggio dalla sostanza privata a quella commerciale. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano ripetibili. 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: _____ 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.