

TI_GERICHTE 80.2013.282 vom 16. Oktober 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-10-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.282

FR: TI_GERICHTE 80.2013.282 du 16 octobre 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.282 del 16 ottobre 2013

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio quasi professionale di immobili, appartamento venduto dopo locazione di sette anni, finanziamento di terzi e reinvestimento del ricavo in acquisti immobiliari

Erwägungen

E. 16

giugno 2011, iscritto a Registro fondiario il 13 luglio 2011, il contribuente ha venduto ad _____ la PPP n. _____, corrispondente a 31‰ del fondo base n. _____ RFD di _____, oltre ai 2/76 della PPP _____ dello stesso fondo base, al prezzo complessivo di fr. 800'000.–. L'appartamento, con il relativo parcheggio nell'autorimessa condominiale, era stato acquistato nel 2003 per fr. 280'000.–. Nei mesi successivi, ha acquistato un appartamento a _____ (il 12 agosto 2011, per fr. 230'000.–), uno a _____ (il 21 settembre 2011, per fr. 270'000.–), due a _____ (rispettivamente, il 23 novembre 2011, per fr. 162'000.–, e l'11 agosto 2011, per fr. 145'000.–). In precedenza, il 3 marzo 2011, aveva acquistato, per fr. 50'000.–, un appartamento a _____ (_____). C. Notificando al contribuente la tassazione IC/IFD 2011, con decisione del 12 giugno 2013, l'RS 1 ha aggiunto al reddito imponibile per l'IFD l'importo di fr. 418'000.– a titolo di reddito dell'attività lucrativa indipendente. L'importo corrisponde all'utile relativo alla vendita della PPP n. _____ di _____, già assoggettato all'imposta cantonale sugli utili immobiliari, con decisione del 27 febbraio 2012. Nel calcolo dell'imposta cantonale sulla sostanza, inoltre, l'autorità fiscale ha aggiunto agli elementi dichiarati un "numerario" di fr. 84'000.–, corrispondente al "controvalore dell'investimento nell'immobile". D. Il contribuente ha interposto reclamo contro la suddetta decisione il 10 luglio 2013, contestando, da un lato, di aver conseguito un reddito da attività lucrativa e, dall'altro, l'imposizione del numerario corrispondente al controvalore dell'investimento nell'immobile. In relazione al commercio professionale di immobili, secondo il reclamante l'utile conseguito con la vendita dell'appartamento costituiva un semplice utile in capitale conseguito sfruttando un'occasione fortuita. Ha sottolineato in particolare modo la circostanza che l'appartamento venduto era stato precedentemente ceduto in locazione, sicché rientrava nella sua sostanza privata. Inoltre, pur essendo proprietario di ben ventitre immobili, ne aveva venduti solo tre in tutta la vita. La durata del possesso, di oltre otto anni, escludeva a sua volta il carattere commerciale della transazione. In via subordinata, ha contestato anche il calcolo dell'utile imposto, argomentando che l'appartamento sarebbe divenuto commerciale tutt'al più al momento della vendita, sicché il valore venale equivaleva a quello di vendita e non vi era pertanto alcun utile imponibile. In via ulteriormente subordinata, ha chiesto di dedurre dal reddito dell'attività lucrativa indipendente l'imposta sugli utili immobiliari pagata (fr. 71'060.–). Per quanto concerne il

“numerario”, il reclamante ha sostenuto che i suoi averi alla fine del 2011 erano depositati sui conti bancari dichiarati. Nel corso di un’udienza, tenutasi il 25 settembre 2013, le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. E. L’Ufficio di tassazione ha respinto il reclamo, con decisione del 16 ottobre 2013. Nella stessa ha ribadito che la vendita dell’appartamento di _____ costituiva un’operazione di commercio professionale d’immobili. Pur riconoscendo che si trattava solo della terza vendita immobiliare eseguita dal reclamante, proprietario di 23 immobili, ha sottolineato che le prime due erano state considerate mera amministrazione del patrimonio, mentre la terza, intervenuta poco dopo, gli aveva permesso di conseguire un notevole ricavo e si considerava pertanto di carattere commerciale. L’autorità fiscale ha poi negato che l’appartamento in discussione potesse essere divenuto di natura commerciale solo al momento della vendita, come sostenuto in via subordinata. A suo avviso, infatti, “gli atti preparatori” all’attività di commerciante di immobili (benché occasionale) erano cominciati già nel 2003, con l’acquisto dell’appartamento. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 contesta nuovamente di aver svolto l’attività di commerciante professionale di immobili. Ribadito che tutti gli appartamenti di sua proprietà sono ceduti in locazione e che pertanto, secondo la giurisprudenza, producono reddito della sostanza privata, il ricorrente sostiene di aver semplicemente colto un’occasione che gli si è offerta in modo casuale, nel quadro dell’usuale amministrazione del patrimonio. Fa notare poi che è proprietario di ben ventitre appartamenti ma ne ha venduti solo tre e di aver pagato una provvigione ad un mediatore. Ritene inoltre che la durata del possesso induca ad escludere il carattere professionale. Ripropone quindi la tesi secondo cui l’immobile sarebbe tutt’al più divenuto commerciale al momento della vendita, con la conseguenza che non vi sarebbe alcun utile. A tale proposito, definisce “curiosa e grottesca”, in quanto non troverebbe alcun fondamento nel diritto fiscale, la tesi degli “atti preparatori”, addotta nella decisione impugnata. L’insorgente mantiene “prudenzialmente” anche la censura relativa al “numerario”, pur non essendo stata motivata la decisione su tale aspetto. G. Nelle sue osservazioni del 21 novembre 2013, l’Ufficio di tassazione propone di respingere il ricorso. Ritene che il carattere commerciale della transazione in questione si possa evincere dalla frequenza delle operazioni (acquisti sull’arco di più anni e vendite nel 2008, 2009 e 2011), dalle conoscenze professionali, dall’uso di crediti e dal reinvestimento in ulteriori operazioni immobiliari. Quanto al calcolo dell’utile, precisato che sono già stati dedotti gli oneri sociali, esclude che si giustifichi la determinazione del “valore di entrata” al momento del passaggio dalla sostanza privata a quella commerciale. Infatti, tale prassi si riferisce al caso di immobili acquistati per successione. In merito alla questione del numerario, infine, l’autorità fiscale ritiene che non vi sia un interesse ad entrare nel merito della questione, essendo la sostanza imponibile negativa. Diritto I. Imposta federale diretta 1. 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. 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, p. 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). 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, 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).

2. 2.1. Il ricorrente non svolge alcuna attività lucrativa, ma nel corso degli anni è divenuto proprietario di un importante parco immobiliare, che constava, alla fine del periodo fiscale litigioso, di ben 23 appartamenti in proprietà per piani, in diversi comuni, non solo nel Canton Ticino. La PPP n. _____ di _____, in particolare, era stata acquistata nel 2003 per fr. 280'000.– ed era stata in seguito ceduta in locazione. Nello stesso comune, e nello stesso anno, il ricorrente aveva acquistato anche due appartamenti in un altro condominio, per poi rivenderli, rispettivamente, nel 2008 e nel 2009. Mentre queste due prime vendite sono state attribuite alla gestione della sostanza privata del ricorrente, la vendita del terzo appartamento, intervenuta nel periodo fiscale 2011, è stata considerata un'operazione di carattere commerciale. L'autorità fiscale ha posto l'accento sulla circostanza che si trattava appunto della terza vendita in quattro anni, oltre che del fatto che l'acquisto era stato finanziato con crediti ipotecari importanti e che il ricavo era stato investito in altre operazioni immobiliari. Il ricorrente contesta la decisione dell'Ufficio di tassazione, mettendo in evidenza il fatto che l'appartamento venduto, così come gli altri che gli appartengono, sono stati acquistati per essere ceduti in locazione e sono pertanto beni privati, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale.

2.2. È vero che, 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 (p. es. ASA 74 p. 737). Per stabilire se un utile in capitale sia imponibile secondo l'art. 18 LIFD, ognuno dei criteri stabiliti dalla prassi e dalla giurisprudenza deve essere esaminato in concorso con gli altri e non isolatamente. Ciò vale, in particolar modo, per il criterio della breve durata del possesso. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, infatti, una lunga durata del possesso non entra necessariamente in contraddizione con la qualifica di attività commerciale (p. es. la sentenza del 14 aprile 2013 n. 2A.125/2007, consid. 3.2.1). Un'attività immobiliare di carattere commerciale è stata riconosciuta anche nel caso di un immobile posseduto per diciassette anni (sentenza del 19 aprile 2013 n. 2C_834/2012, consid. 5.6.2), come pure per immobili che erano stati acquistati a fini di previdenza professionale (sentenza del 19 aprile 2013 n. 2C_996/2012, consid. 5.2) o in vista di un investimento a lungo termine (DTF 126 II 473, consid. 5a; cfr. anche la sentenza del 24 ottobre 2013, n. 2C_1276/2012 e 2C_1277/2012, in RF 69/2014 p. 50, consid. 4.3.3). Ne consegue che la semplice circostanza che, negli anni precedenti, l'immobile poi venduto con profitto sia stato affittato, non basta per concludere che sia stato conseguito un utile in capitale di carattere privato (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 31 ottobre 2011 n. 2C_948/2010, consid. 3.2).

2.3. Si deve pertanto condividere il giudizio dell'autorità fiscale, che ha

sottolineato come l'insieme delle circostanze che caratterizzano la vendita dell'appartamento di _____ imponga di concludere che nella fattispecie vi è stata un'operazione di carattere commerciale. In primo luogo, sebbene le precedenti due vendite di altrettanti appartamenti non avesse dato luogo all'imposizione dell'utile conseguito, si deve comunque sottolineare la circostanza che fra il 2008 e il 2011 il ricorrente ha alienato tre proprietà immobiliari. Poi, è estremamente significativo il finanziamento di terzi: l'appartamento venduto era gravato di un'onere ipotecario di ben fr. 320'000.–, importo addirittura superiore al prezzo di acquisto (fr. 280'000.–). 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). Si è poi già ricordato in narrativa che, poco dopo la vendita dell'appartamento in questione, l'insorgente ha acquistato un appartamento a _____ (il 12 agosto 2011, per fr. 230'000.–), uno a _____ (il 21 settembre 2011, per fr. 270'000.–), due a _____ (rispettivamente, il 23 novembre 2011, per fr. 162'000.–, e l'11 agosto 2011, per fr. 145'000.–) e che, poco prima, il 3 marzo 2011, aveva acquistato, per fr. 50'000.–, un appartamento a _____ (_____). Si è già ricordato che il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari è un altro indizio dell'esistenza di un'attività commerciale. Infine, l'autorità di tassazione ha fatto notare che, durante gli otto anni in cui il contribuente è stato proprietario dell'oggetto immobiliare poi venduto, ha sostenuto costi di miglioria per circa 70'000 franchi. L'espletazione di attività volte a valorizzare l'immobile sono spesso in relazione con lo scopo di lucrare e questa combinazione elementi è un importante indizio per il sussistere di un commercio professionale (Stocker, op. cit., p. 123).

2.4. Le circostanze descritte bastano per concludere che l'operazione condotta dal ricorrente con l'acquisto e la vendita della PPP n. _____ di _____, per le sue caratteristiche, eccede i limiti della mera amministrazione della sostanza patrimoniale. L'autorità di tassazione, nelle sue osservazioni al ricorso, pone l'accento anche sulle "conoscenze professionali" del contribuente, che costituiscono un ulteriore indizio. È vero che il ricorrente non svolge alcuna attività lucrativa, essendo al beneficio di rendite d'invalidità. È anche evidente tuttavia che col tempo è divenuto proprietario di un parco immobiliare di una certa importanza, cosa che può effettivamente indurre a ritenere che abbia raggiunto una notevole conoscenza del mercato immobiliare. La questione non merita tuttavia di essere ulteriormente approfondita, alla luce delle conclusioni che precedono.

3. 3.1. L'insorgente sostiene quindi che l'immobile venduto sarebbe divenuto commerciale solo al momento della vendita, con la conseguenza che l'eventuale utile si ridurrebbe a zero, in quanto il valore di investimento sarebbe identico a quello di alienazione.

3.2. La giurisprudenza invocata dal ricorrente si riferisce ad un caso particolare, quello di un fondo ereditato posseduto privatamente per molti anni. L'utile va calcolato in questo caso 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 dunque 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 R DAT 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). 3.3. Nel caso concreto, prima di tutto non si tratta affatto di un immobile ereditato, bensì di uno stabile acquistato dal ricorrente stesso. Nel suo caso, come già sottolineato in precedenza, l'insieme delle circostanze che hanno caratterizzato l'acquisto e la vendita dell'appartamento inducono a concludere che l'operazione commerciale ha avuto inizio con l'acquisto stesso. Ne consegue che la pretesa del contribuente, di ritenere che l'appartamento sia divenuto bene commerciale solo al momento della vendita, non è fondata. II. Imposta cantonale 4. 4.1. Infine, il ricorrente contesta, seppur "prudenzialmente" l'aggiunta, alla sostanza imponibile, di un "numerario" di fr. 84'000.-. 4.2. Il riconoscimento della legittimazione ricorsuale implica l'esistenza di un interesse degno di protezione, sia esso un interesse di diritto o di fatto, direttamente connesso con l'oggetto della contestazione ed attuale (Scolari , Diritto amministrativo, Parte generale, Bellinzona 1988, p. 200 s.). In altri termini, perché sia data la legittimazione, devono essere adempiuti i seguenti presupposti: · l'interessato deve essere toccato e pregiudicato dalla decisione: è irrilevante che si tratti di interessi giuridici o fattuali, bastando che la decisione gli cagioni uno svantaggio economico, ideale, materiale o di altra natura; · il ricorrente deve dimostrare di avere un interesse alla modifica della decisione: si richiede pertanto che egli sia toccato in modo particolare e diretto, in misura maggiore e con intensità superiore rispetto a chiunque altro (Knapp , Grundlagen des Verwaltungsrechts, Vol. II, 4a ediz., Basilea/Francoforte 1993, n. 1980, p. 489). 4.3. Secondo la decisione su reclamo qui impugnata, l'imposta cantonale sulla sostanza dovuta per il 2011 ammonta a zero franchi, sicché è evidente che il contribuente non ha alcun interesse ad ottenere una decisione della Camera sulla commisurazione della sostanza imponibile (cfr. anche: Zweifel , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 12 ad art. 132 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 2 a ediz., Zurigo 2009, n. 15 ad art. 132 LIFD, p. 1153; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2 a ediz., Zurigo, 2006, n. 16 ad § 140, p. 1200; Plüss , in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2 a ediz., Muri-Berna, 2004, n. 17 ad § 192, p. 1579). 5. Il ricorso è conseguentemente respinto, per quanto concerne l'imposta federale diretta. È irricevibile invece in materia di imposta cantonale. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Il ricorso in materia di imposta federale diretta è respinto . 1.2. Il ricorso in materia di imposta cantonale è irricevibile . 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 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. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). _____ - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: Il segretario: