

TI_GERICHTE 80.2017.64 vom 8. März 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-03-08, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.64

FR: TI_GERICHTE 80.2017.64 du 8 mars 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.64 del 8 marzo 2017

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio quasi professionale di immobili, acquisto di edificio in comproprietà con socio, ristrutturazione e costituzione proprietà per piani

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 svolga 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 (decisioni TF 2C_29/2008 del 28 maggio 2008; TF 2A.37/2004 del 25 marzo 2004 consid. 2.1.; cfr. anche, da ultimo, TF 2C.1007/2006 del 28 marzo 2017 consid. 3.4 con richiami di giurisprudenza). 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 viepiù 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

1420); · per l'acquisto il contribuente ha fatto capo a un ingente credito erogato dal _____, sede di _____; · il 30 aprile 2008 il fondo è stato costituito in proprietà per piani (PPP), composta di 30 fogli (dato estrapolato dal registro fondiario definitivo), 16

dei quali sono stati venduti a terzi in un lasso di tempo compreso tra il 2 dicembre 2008 e il 15 aprile 2010; · l'ultima vendita con utile da parte del contribuente risale al periodo fiscale qui litigioso (23 febbraio 2011); · relativamente a quest'ultima operazione, con decisione di tassazione relativa all'imposta sugli utili immobiliari (non impugnata), l'RS 1 ha commisurato l'utile imponibile totale in fr. 142'261.- ed ha posto a carico di RI 1 un'imposta di fr. 38'410.45. La durata della proprietà è stata calcolata in 4 anni, 9 mesi e 13 giorni e l'aliquota d'imposta fissata al 27%.

E. 2.1

Venendo al caso in esame, il ricorrente contesta in particolare che l'operazione immobiliare – ossia la vendita di un'unità della PPP (la n. _____) costituita sul fondo base n. _____ RFD di _____, avvenuta nel 2011 – costituisca un'attività lucrativa indipendente di carattere accessorio. E più in generale si oppone alla sua qualifica di commerciante professionale di immobili. Come stabilisce la giurisprudenza del Tribunale federale, un'analisi delle circostanze concrete si rivela necessaria per risolvere la questione. Il contribuente ha acquistato, rispettivamente venduto, nel corso degli anni, svariate proprietà immobiliari nel Canton Ticino, situate segnatamente a _____.

E. 2.2

Per quanto concerne il periodo fiscale 2011, l'insorgente ha dichiarato di aver acquistato uno stabile in comproprietà con un partner d'affari nel 2006, e di aver poi proceduto al suo risanamento dal 2007 al 2010. Ultimati gli interventi descritti nel gravame, ha proceduto a varie vendite, l'ultima di comune accordo con l'ora defunto _____ nel 2010 e una sola nel 2011, a seguito della suddivisione della proprietà. Il contribuente nega che le operazioni menzionate possano essere qualificate alla stregua del commercio professionale d'immobili con i seguenti argomenti: · l'acquisto dello stabile di _____ costituisce l'unica operazione commerciale immobiliare da lui effettuata; · la vendita in discussione ha avuto luogo cinque anni dopo l'acquisto e un anno e mezzo dopo l'ultima vendita, ciò che permetterebbe di escludere il carattere sistematico delle operazioni e la breve durata del possesso; · il contribuente non possiede conoscenze particolari nel campo immobiliare, essendo alle dipendenze di una banca, e conseguentemente ha dovuto far capo a terzi. Da ciò deduce pure il difetto di legami fra la sua attività lavorativa e il commercio immobiliare; · l'operazione è stata finanziata con capitali propri e il risanamento è avvenuto con autofinanziamento, a seguito delle vendite delle due unità abitative (nel 2010 e nel 2011).

E. 2.3

Anzitutto, al riguardo del primo argomento evocato dall'insorgente, il Tribunale federale ha ricordato, a più riprese, che anche una sola operazione immobiliare può costituire un commercio professionale d'immobili se vi è chiara intenzione di realizzare un reddito (StE 2004 B 91.3 N.4, RDAF 2005 II 37; DTF 125 II 113, ASA 67, 644, RDAF 1999 II 385; cfr. anche Noël, op. cit. ad art. 18 n.18). A differenza di quanto sostenuto nel ricorso, dunque, anche se si volesse ammettere per avventura la realizzazione di un "singolo evento", tale circostanza non sarebbe in nessun modo di rilievo ai fini del giudizio sulla qualifica dell'operazione medesima nel senso della giurisprudenza appena indicata.

E. 2.4

I fatti determinanti per il caso in disamina possono essere così riassunti: · il 10 maggio 2006 RI 1 ha acquistato, in comproprietà con l'ora defunto _____, il fondo part. n. _____ RFD di _____ (superficie totale di m

E. 2.5

Oltre all'immobile suddetto, l'insorgente – per il periodo fiscale qui oggetto di disamina – era parimenti proprietario di un altro immobile plurifamiliare sito a _____ in uso a terzi, di uno a _____ per uso proprio, come da dichiarazione fiscale 2011 (moduli n. 7) e di una comproprietà a _____. Tra il 2013 e il 2015 ha proceduto alla vendita delle proprietà di _____ e _____ e allo scioglimento della comproprietà di _____, senza però dare luogo a transazioni immobiliari imponibili.

E. 2.6

Nel caso concreto, vi è tutta una serie di indizi che conduce questa Camera a ritenere che l'operazione immobiliare in discussione esuli dal quadro della mera amministrazione del patrimonio privato e che, al contrario, sia da qualificare alla stregua di commercio professionale d'immobili. a. Partecipazione a una società di persone Nel caso sottoposto a disamina RS 1 e il defunto _____ hanno acquistato in comproprietà il mapp. _____ RFD di _____, accendendo un debito ipotecario per un mezzo ciascuno. Di seguito, una volta terminato il risanamento dell'immobile, gli interessati hanno provveduto alla suddivisione degli appartamenti costituiti in PPP, così come asserito dall'insorgente nel reclamo e ribadito nel memoriale di ricorso. Essi hanno pertanto costituito una società semplice per gestire l'operazione immobiliare. b. Uso di notevoli capitali di terzi Come illustrato dal modulo 5 (Elenco debiti) allegato dal contribuente alla dichiarazione fiscale 2007, per l'acquisto sopramenzionato e i lavori eseguiti, il ricorrente ha dovuto far capo a cospicui capitali di terzi. Il debito ipotecario ammontava a fr. 2'810'000.- e il conto costruzione a fr. 843'384.- (intestato all'insorgente in ragione della metà). c. Sistematicità e frequenza delle operazioni immobiliari Come riportato nei precedenti considerandi, a far tempo dal 2006 il ricorrente ha proceduto alla costituzione della PPP e alla ristrutturazione dello stabile, composto di 28 appartamenti. Successivamente ha venduto in sequenza varie unità della stessa. Nell'arco temporale intercorso tra il 2008 e il 2010, difatti, ha proceduto all'alienazione di ben 16 appartamenti, tra i più grandi in termini di millesimi. Altri fogli invece sono stati dati in locazione. Uno di questi (il n. _____) è quello litigioso, che è stato venduto il 23 febbraio 2011. In un intervallo di tre anni si sono quindi registrate almeno 17 operazioni immobiliari. Di qui la sistematicità e la frequenza delle transazioni, che è – come esposto in ingresso – uno degli indizi stabiliti dalla giurisprudenza federale per ritenere un commercio a titolo professionale di immobili. d. Costituzione della PPP e ristrutturazione dello stabile Ulteriore indizio di commercio professionale di immobili è l'espletazione di attività volte a valorizzare il fondo (Soldini, op. cit., p. 396 s.; Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 122 s.), per esempio, attrezzandolo a fini urbanistici ed edificandolo (ASA 45 pag. 468), o creando singole unità abitative e costituendo una proprietà per piani (DTF 104 Ib 170). Nel caso in esame, operando in società con _____, il ricorrente ha costituito una PPP e, dopo la ristrutturazione dello stabile, ha proceduto alla vendita di parte degli appartamenti. I rimanenti oggetti sono stati suddivisi fra i soci, che li hanno ceduti in locazione. Uno di questi è quello venduto nel periodo fiscale in discussione. Sebbene l'intenzione iniziale del contribuente fosse di ricavarne una pigione, ciò non toglie che il conseguimento dell'utile immobiliare litigioso sia stato reso possibile dagli interventi descritti. e. Reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari Il ricavo delle vendite di altri appartamenti, come riconosciuto dallo stesso contribuente, è stato impiegato nelle spese di risanamento di altri

appartamenti dello stabile (vedi descrizione dei lavori sostenuti nella descrizione dei fatti della presente, ripresi dal reclamo 30 aprile 2015). f. Brevità della durata del possesso dell'immobile Contrariamente a quanto asseverato dall'insorgente, nel caso di specie, circa quindi la vendita operata il 23 febbraio 2011, la durata del possesso è stata breve (4 anni, 9 mesi e 13 giorni, secondo la decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari).

E. 2.7

Non basta ad escludere il carattere professionale dell'operazione la circostanza che l'appartamento venduto fosse inizialmente destinato alla locazione, diversamente da quelli alienati in precedenza. Il ricorrente ritiene infatti che solo gli oggetti ceduti subito dopo i lavori di ristrutturazione dello stabile, da lui e dal socio _____, rientrassero nell'ambito dell'attività lucrativa indipendente. 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 tuttavia 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; v. anche la sentenza CDT n. 80.2013.282 del 25 febbraio 2015 consid. 2.2).

E. 2.8

Il quadro descritto consente senz'altro di ritenere adempiuti i presupposti per qualificare l'utile, conseguito dal ricorrente con la cessione immobiliare del 2011, quale reddito dell'attività lucrativa indipendente e non utile in capitale di natura privata. Si può quindi affermare come con l'operazione immobiliare in causa, il ricorrente ha oltrepassato la mera amministrazione del suo patrimonio e ha sfruttato il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale, nell'intento di realizzare un profitto.

E. 3

Ne consegue che la decisione su reclamo riguardante l'IFD 2011 deve essere confermata e il ricorso respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dell'insorgente, 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. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per

un totale di fr. 3'100.– 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 Il presidente: La segretari a :

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