

TI_GERICHTE 80.2021.113 vom 28. April 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-04-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.113

FR: TI_GERICHTE 80.2021.113 du 28 avril 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.113 del 28 aprile 2021

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio professionale di immobili, venditore amministratore di società immobiliari e proprietario di immobili, società semplice, accantonamento AVS deducibile solo per l'IFD, principio di cassa per IC

Erwägungen

E. 1

Nel caso in questione, RI 1 contesta l'aggiunta, per l'IFD 2011, del reddito da attività indipendente accessoria per l'importo di fr. 1'383'292.--, derivante da commercio professionale di immobili. In subordine – qualora la sopracitata aggiunta fosse confermata – chiede che l'accantonamento AVS, pari a fr. 148'593.--, possa essere dedotto dal reddito imponibile per l'IC 2011.

E. 2.1

La determinazione del reddito imponibile delle persone fisiche ai fini dell'imposta federale diretta è disciplinata dagli articoli 16 e seguenti della LIFD. L'art. 16 LIFD stabilisce che sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Tenuto conto anche dell'elenco esemplificativo degli artt. 17-23 LIFD, questa disposizione è espressione, nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, della teoria dell'incremento del patrimonio o dell'imposizione del reddito globale netto ("Reinvermögenszugangstheorie"), come pure della regola secondo cui tutti i redditi del contribuente sono in linea di principio imponibili, compresi gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale (art. 18 cpv. 2 LIFD). Secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD, gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono per contro esenti da imposta. Ciò significa che un utile in capitale è soggetto all'imposta federale diretta solo se il bene ceduto fa parte della sostanza commerciale del contribuente, non invece se rientra nella sua sostanza privata (sentenza del TF 2C_918/2021 consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

E. 2.2

Per giurisprudenza costante, la distinzione tra utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata (esente da imposta) e guadagno di carattere commerciale, frutto dell'esercizio di un'attività indipendente (imponibile come reddito), dipende dalle circostanze concrete. Va tuttavia tenuto conto del fatto che la nozione di attività lucrativa indipendente s'interpreta in modo ampio e che vanno considerati quali utili in capitale esenti da imposta sul reddito solo quegli utili ottenuti da un privato in maniera fortuita o nel quadro della semplice amministrazione della sua sostanza privata. Quando l'attività del contribuente eccede questo quadro relativamente stretto ed è orientata nel suo insieme all'ottenimento di un reddito, occorre per contro considerare che il contribuente eserciti

un'attività lucrativa indipendente i cui proventi in capitale sono imponibili. A seconda dei casi, una simile qualificazione può giustificarsi anche in assenza di un'attività riconoscibile da terzi e/o organizzata in forma d'impresa commerciale, e se essa non viene esercitata che in maniera accessoria, occasionale o temporanea. È soprattutto in relazione alle transazioni di privati con riferimento a immobili o titoli che la giurisprudenza ha sviluppato criteri per tracciare la linea di demarcazione tra utili in capitale privati e commerciali. In particolare, i seguenti elementi sono stati considerati indizi di un'attività lucrativa indipendente che va oltre la mera amministrazione della sostanza privata: · il carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni, · l'elevata frequenza delle transazioni, · la breve durata di possesso dei beni prima della loro rivendita, · la stretta relazione tra la presunta attività indipendente (accessoria) e la formazione e/o la professione (principale) del contribuente, · l'utilizzo di conoscenze specialistiche, · l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza per finanziare le operazioni, · il reinvestimento degli utili realizzati, · la costituzione di una società semplice. Ciascuno di questi indizi può portare, in combinazione con altri o anche - eccezionalmente - da solo, se assume un'intensità particolare, al riconoscimento di un'attività lucrativa indipendente. In ogni caso, sono determinanti le circostanze concrete del caso, così come si presentano al momento dell'alienazione (sentenza del TF 2C_918/2021 consid. 3.2 e giurisprudenza citata, in particolare DTF 125 II 113 consid. 5e e 6a).

E. 3.1

Venendo al caso in esame, il ricorrente contesta in particolare il fatto che le due operazioni immobiliari avvenute nel 2011 – ossia la vendita dello stabile “_____” (particella _____, _____) e dello stabile “_____” (particella _____, _____) – possano essere qualificate come commercio professionale di immobili, e di conseguenza che i guadagni conseguiti siano assoggettati all'imposta federale diretta come redditi da attività indipendente accessoria. L'insorgente si oppone alla sua qualifica di commerciante professionale di immobili, non avendo egli mai esercitato questa attività. Di parere contrario è l'Autorità di tassazione, la quale ribadisce come il ricorrente amministrasse immobili per conto dei suoi famigliari. Sottolinea inoltre che gli immobili in discussione erano stati acquistati in comproprietà (società semplice) con _____ e che l'acquisto era avvenuto, in un caso (mapp. _____ di _____), nell'ambito di un incanto pubblico e, nell'altro caso (mapp. _____ di _____), da una società in liquidazione.

E. 3.2

Come ricordato in precedenza, due degli indizi stabiliti dalla giurisprudenza della Suprema Corte per qualificare gli utili immobiliari come redditi dell'attività lucrativa indipendente sono costituiti dalla stretta relazione tra la presunta attività indipendente (accessoria) e la formazione e/o la professione (principale) del contribuente e dall'utilizzo di conoscenze specialistiche. Nel caso in discussione, è innegabile che gli stessi siano adempiuti. Nel periodo fiscale litigioso, l'insorgente era amministratore di diverse società immobiliari e, in particolare, della _____ SA, _____, della _____ SA, _____, della _____ SA, _____, della _____ SA, _____, della _____ SA, _____, e della _____ SA, _____. Dichiarava poi sostanza immobiliare per un valore di stima ufficiale di fr. 3'649'591.--, costituita in parte dagli immobili detenuti in comproprietà con _____ e in parte da immobili appartenenti alla Comunione ereditaria fu _____. La maggior parte dei suoi

redditi provenivano conseguentemente dalla gestione degli immobili. Per la sua attività professionale e per il numero di immobili che gli appartenevano, il contribuente conosceva particolarmente bene l'economia fondiaria. D'altronde, appare difficile credere che si sarebbe avventurato in investimenti di tale rilevanza avendo poca o nessuna dimestichezza con gli immobili, il loro acquisto e la loro gestione. Si può quindi affermare che le operazioni relative agli stabili fossero collegate all'attività di gestione immobiliare svolta dal ricorrente. Le modalità d'acquisto dei due immobili, inoltre, confermano che si sia avvalso di conoscenze professionali proprie o di terzi. Infatti – come segnalato dall'UT – i due stabili erano stati acquistati ad un'asta uno (“_____”) e da una società in liquidazione l'altro (“_____”). Gli acquirenti hanno dunque colto due opportunità commerciali che per loro natura non sono accessibili a tutti.

E. 3.3

Altro indizio ricavabile dalla giurisprudenza è la costituzione di una società semplice. A tale riguardo, l'autorità di tassazione ha ricordato come l'insorgente avesse di fatto costituito una società semplice con il comproprietario _____. La società semplice è la forma più semplice tra le società di persone. Si tratta di un contratto col quale due o più persone si riuniscono per conseguire con forze o mezzi comuni uno scopo comune (art. 530 cpv. 1 CO). Una società semplice si presenta spesso all'esterno come una mera comunità d'interessi. Pertanto non possiede né una personalità giuridica né deve presentarsi all'esterno col nome proprio. In questo modo, non di rado, viene costituita una società semplice anche senza che gli interessati ne siano consapevoli (sentenza 4A_421/2020 del 26 febbraio 2021 consid. 3.1). In casu, il ricorrente e _____ avevano acquistato e gestivano nel loro comune interesse numerosi immobili. La quota di un mezzo del mapp. _____ RFD di _____ è stata venduta dall'insorgente proprio al comproprietario _____. Non si può negare, come affermato dall'UT, che avessero costituito una società semplice.

E. 3.4

Un ulteriore indizio del carattere professionale dell'operazione immobiliare consiste nel fatto che la stessa sia stata finanziata mediante l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza. Dalla dichiarazione d'imposta presentata dai comproprietari, risulta che alla fine del 2021 il mapp. n. di era gravato da un'ipoteca di fr. 1'420'000.– e il mapp. n. di da una di fr. 3'326'000.--. Se si considera che il mapp. _____ era stato acquistato nel 1999 per fr. 2'020'000.-- e il mapp. _____ nel 1999 per fr. 4'000'000.--, l'importanza dei fondi di terzi non può essere negata.

E. 3.5

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione dell'autorità di tassazione, di qualificare gli utili conseguiti dal ricorrente come reddito dell'attività indipendente accessoria, si rivela legittima. I motivi che a suo dire lo avrebbero portato a cedere i propri immobili non giustificano da soli una diversa conclusione. Le invocate “valutazioni di natura personale, maturate a seguito di importanti cambiamenti nelle situazioni di vita privata e professionale”, in particolare i problemi di salute, non sono infatti idonei a far venir meno quel giudizio che discende dalla considerazione complessiva dei fatti che hanno condotto al conseguimento degli utili litigiosi.

E. 4.1

Avendo confermato la tassazione del “reddito da attività indipendente accessoria” di 1'383'292.-- per l'IFD 2011, ci si deve confrontare con la questione della deduzione dell'accantonamento AVS (pari a fr. 148'593.--) dal reddito imponibile per l'IC 2011.

E. 4.2

Nell'ambito privato, un costo è deducibile al momento della sua scadenza, che coincide al più presto con quello della fatturazione (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ediz., Zurigo 2021, § 50, n. 90, p. 878; Bugnon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 3 ad art. 41 LIFD, p. 919). Criteri diversi vigono nell'ambito della sostanza commerciale, dove il principio di imparità esige che i costi e le perdite siano presi in considerazione già nel momento in cui vengono provocati e riconosciuti. Per quanto concerne le spese, non si deve pertanto attendere il momento in cui i creditori faranno valere le loro pretese, ma si deve tener conto delle uscite patrimoniali, già nel momento in cui si concretizzano, mediante ammortamenti e gli accantonamenti per ridurre gli utili (Reich/Hunziker , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 16b ad art. 25 LIFD, p. 612). Anche nel caso di un contribuente che esercita un'attività lucrativa indipendente, il momento in cui un costo è deducibile dipende tuttavia dal fatto che si applichi il principio “di competenza” (Soll-Methode) o “di cassa” (Ist-Methode). I contribuenti che sono obbligati a tenere – o tengono volontariamente – una contabilità commerciale, sottostanno al principio di competenza. Un costo è dunque deducibile nel momento in cui sorge l'obbligo. Per i restanti contribuenti, si applica il principio di cassa ed è dunque determinante il momento del pagamento da parte del debitore (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , op. cit., § 50, n. 83, p. 877).

E. 4.3

Nel caso in esame, il ricorrente non teneva una contabilità commerciale. D'altra parte, per l'imposta cantonale, gli utili provenienti dalla vendita degli immobili sono stati assoggettati ad un'imposta separata rispetto all'imposta sul reddito. Ne consegue che i contributi AVS calcolati sugli utili in questione saranno dedotti dal reddito imponibile del periodo fiscale in cui saranno stati pagati. È vero che in tal modo il trattamento fiscale diverge a seconda che si tratti dell'imposta cantonale o dell'imposta federale diretta. È tuttavia comprensibile che per il calcolo di quest'ultima, anche se il contribuente non tiene una contabilità commerciale, si tenga conto del fatto che gli utili immobiliari che si riferiscono a beni commerciali sono qualificati reddito dell'attività lucrativa indipendente e sono assoggettati all'imposta sul reddito. In queste circostanze, si giustifica anche il riconoscimento di un accantonamento per il pagamento dei contributi AVS nello stesso periodo fiscale in cui il reddito viene assoggettato all'imposta federale diretta. D'altronde, il legislatore ticinese non ha adottato una disposizione simile al § 221 cpv. 2 della Legge tributaria del Canton Zurigo, che consente alle persone fisiche e giuridiche che commerciano in immobili di far valere, nel calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, ulteriori spese in relazione all'immobile, a condizione che abbiano espressamente rinunciato alla loro deduzione nel calcolo dell'imposta sul reddito o sugli utili. In tal caso, il venditore potrebbe far valere la deduzione dei contributi AVS dovuti per la vendita dell'immobile dallo stesso utile soggetto all'imposta sugli utili immobiliari (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., § 221, n. 142, p. 2225).

E. 4.4

Come ammesso dallo stesso UT nelle sue osservazioni al ricorso, l'insorgente ha peraltro diritto alla deduzione del debito AVS dalla sostanza soggetta all'imposta cantonale sulla sostanza. Alla stessa stregua ha diritto alla deduzione del debito fiscale relativo all'imposta federale diretta.

E. 5

Il ricorso è conseguentemente accolto limitatamente alla deduzione, nel calcolo dell'imposta cantonale sulla sostanza, dei debiti relativi ai contributi AVS e all'IFD. Per il resto è respinto. Tassa di giustizia e spese sono a carico del ricorrente nella misura della soccombenza. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili proporzionata all'esito favorevole del ricorso. 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 IFD è respinto . 1.2. Il ricorso in materia di IC è parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 28 aprile 2011 è riformata nel senso che, nella determinazione della sostanza imponibile, sono dedotti i debiti dell'imposta federale diretta e dei contributi AVS relativi alla vendita degli immobili. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'800.-- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.-- per un totale di fr. 2'000.-- sono a carico del ricorrente nella misura di 4/5 (fr. 1'600.--). Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 500.-- per ripetibili. 3. Contro il presen 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.