

BGer 9C_110/2025 vom 10. Juni 2025

Bundesgericht, 2025-06-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_110_2025

FR: TF 9C_110/2025 du 10 juin 2025

IT: TF 9C_110/2025 del 10 giugno 2025

Erwägungen

E. 1.1

Inoltrata contro una sentenza in italiano del Tribunale d'appello ticinese, l'impugnativa è scritta in tedesco. Giusta l' art. 42 cpv. 1 LTF ciò è lecito. Il presente giudizio va tuttavia redatto in italiano, conformemente alla regola prevista dall' art. 54 cpv. 1 LTF .

E. 1.2

Il ricorso in materia di diritto pubblico è possibile contro decisioni che mettono fine all'intero procedimento (art. 90 LTF , decisioni finali), oppure - a determinate condizioni - a una parte di esso (art. 91 LTF , decisioni parziali), rispettivamente contro decisioni pregiudiziali e incidentali notificate separatamente e concernenti la competenza o domande di ricusazione (art. 92 cpv. 1 LTF). Contro altre decisioni pregiudiziali e incidentali notificate separatamente è possibile se possono causare un pregiudizio irreparabile (art. 93 cpv. 1 lett. a LTF) o l'accoglimento del ricorso comporterebbe immediatamente una decisione finale, consentendo di evitare una procedura probatoria defatigante o dispendiosa (art. 93 cpv. 1 lett. b LTF ; DTF 144 III 475 consid. 1.2).

Le decisioni di rinvio sono di regola delle decisioni incidentali, perché non terminano la procedura. La situazione è diversa se l'autorità cui è rinviata la causa non ha più spazio di manovra e il rinvio serve solo a mettere in atto (attraverso un mero ricalcolo) quanto deciso dall'istanza di ricorso. In questo caso, la decisione di rinvio va assimilata a una decisione finale (DTF 150 II 346 consid. 1.3.4; sentenze 9C_625/2023 del 19 febbraio 2025 consid. 1.2, destinata a parziale pubblicazione).

E. 1.3

Ora, il ricorrente non si avvede dell' art. 93 LTF e quindi non si esprime sulle condizioni per potere impugnare una decisione di rinvio al Tribunale federale. Sia come sia, da una lettura del considerando 5 del giudizio impugnato, nel quale la Camera di diritto tributario tratta le critiche relative alle "correzioni che andavano fatte d'ufficio", risulta che il rinvio alle autorità fiscali viene ordinato per procedere al "consueto accantonamento per i contributi AVS". Anche nella fattispecie, il rinvio serve pertanto esclusivamente a mettere in atto (attraverso un mero ricalcolo) quanto deciso in maniera vincolante dall'istanza di ricorso, di modo che il giudizio impugnato dev'essere assimilato a una decisione finale (art. 90 LTF).

Tempestivo (art. 100 cpv. 1 LTF) e presentato da una persona legittimata ad insorgere (art. 89 cpv. 1 LTF), il gravame va quindi esaminato quale ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF).

E. 1.4

Le critiche rivolte direttamente contro la decisione di prima istanza non andranno però trattate, perché l'unico possibile oggetto di censura è costituito dalla pronuncia della Camera

di diritto tributario (sentenza 9C_224/2023 del 4 marzo 2024 consid. 1.2).

Inoltre, siccome le richieste in merito a spese e ripetibili per la sede cantonale non sono cifrate - in una conclusione o in altre parti del ricorso - non andrà trattata nemmeno la critica con la quale l'insorgente fa valere che l'ammissione del diritto alla deduzione degli accantonamenti per i contributi AVS avrebbe dovuto condurre sia a una riduzione delle spese giudiziarie cantonali che al riconoscimento di ripetibili (DTF 143 III 111 consid. 1.2; sentenze 1C_167/2024 del 27 giugno 2024 consid. 1.2 seg.; 1C_455/2019 del 19 giugno 2020 consid. 3).

E. 2.1

Il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). Esigenze più severe valgono però in relazione alla denuncia della lesione di diritti fondamentali, che richiede una motivazione precisa. Censure solo abbozzate - come quella secondo cui l'istanza inferiore avrebbe dovuto esprimersi anche su altre deduzioni - non possono essere considerate (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2). Lo stesso vale per nuove argomentazioni formulate in replica, che sono tardive (DTF 135 I 19 consid. 2.2).

E. 2.2

Per quanto concerne i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sugli accertamenti che sono stati svolti dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può rettificare o completare questi accertamenti se sono manifestamente inesatti, cioè arbitrari, o risultano da una lesione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). L'eliminazione del vizio deve potere influire in modo determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

E. 3.1

Sul piano formale, l'insorgente sostiene che la Camera di diritto tributario avrebbe violato l' art. 29 cpv. 2 Cost. , che garantisce il diritto di essere sentiti nelle sue varie sfaccettature.

Una prima lesione sarebbe data dal rifiuto dell'istanza inferiore di trasmettere in visione l'incarto fiscale al suo patrocinatore durante la procedura di ricorso. Una seconda lesione sarebbe data dal fatto di non avere constatato che la decisione su reclamo non era sufficientemente motivata.

E. 3.2

Dall' art. 29 cpv. 2 Cost. è dedotto il diritto a consultare gli atti componenti l'incarto di una procedura pendente a prescindere dalla loro rilevanza per la decisione da prendere (DTF 144 II 427 consid. 3.1.1). A condizione che sia garantita la parità di trattamento, l' art. 29 cpv. 2 Cost. non riconosce per contro il diritto dell'avvocato a farsi spedire tali atti da un'autorità e questo diritto non è conferito nemmeno dall' art. 114 LIFD (RS 642.11) o dall' art. 41 LAID (RS 642.14) per quanto riguarda casi fiscali (sentenza 2C_181/2019 dell'11 marzo 2019 consid. 2.2.1 segg.; MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3a ed. 2024, § 16 n. 17 seg.).

Ora, il ricorrente non fa valere nessuna disparità di trattamento rispetto ad altre persone che, contrariamente al suo avvocato, avrebbero beneficiato dell'invio di documenti da parte dell'istanza inferiore. Nemmeno si richiama a norme che, a differenza dell' art. 29 cpv. 2 Cost. , gli conferirebbero diritti ulteriori. Di conseguenza, la censura secondo cui, negando

al suo patrocinatore l'invio degli atti richiesti la Corte cantonale avrebbe leso il diritto di essere sentiti, dev'essere respinta.

E. 3.3

In parallelo, una lesione del diritto di essere sentiti non è dimostrata in relazione al mancato riconoscimento, da parte della Corte cantonale, del fatto che la decisione su reclamo non era abbastanza motivata, perché non si esprimeva su ogni argomentazione addotta dall'insorgente, compresa quella con la quale egli sosteneva di essere stato costretto a condurre personalmente il cantiere relativo alla PPP.

E. 3.3.1

Dall' art. 29 cpv. 2 Cost. viene dedotto anche il diritto ad una decisione motivata (DTF 138 I 232 consid. 5.1). Questo diritto non impone di esporre e discutere tutti i fatti, i mezzi di prova e le censure formulati. Basta che dalla decisione impugnata emergano gli elementi sui quali l'autorità fonda il suo ragionamento (DTF 143 III 65 consid. 5.2). Il diritto a una motivazione è violato solo se l'autorità non si pronuncia su critiche di una certa pertinenza o omette di considerare allegazioni e argomenti che sono importanti per la decisione da prendere (sentenza 2C_543/2022 del 29 settembre 2023 consid. 5.3).

Per giurisprudenza, una violazione del diritto di essere sentito non eccessivamente grave può essere sanata. Occorre però che l'autorità di ricorso disponga dello stesso potere di esame dell'autorità precedente (DTF 145 I 167 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 2.8.1).

E. 3.3.2

Sostenendo che l'autorità fiscale aveva l'obbligo di esprimersi su tutti gli argomenti addotti nel reclamo, il ricorrente misconosce questi principi. Forse perché parte dall'errato presupposto che il diritto di essere sentiti impone di esprimersi su ogni argomentazione, l'insorgente non dimostra nemmeno che - contrariamente a quanto indicato dai Giudici ticinesi - l'autorità fiscale avrebbe dovuto trattare anche l'argomento secondo cui egli era stato costretto dapprima ad acquistare il bene immobiliare e in seguito a gestire personalmente il cantiere relativo alla PPP.

In effetti, su questo aspetto il gravame non si pronuncia. Inoltre, a tale mancanza non può supplire l'indicazione che la motivazione addotta in sede di reclamo era composta solo di parti teoriche (cosiddetti "Textbausteine") perché, come osservato nel giudizio cantonale, a queste parti teoriche segue comunque una breve sussunzione, in cui vengono elencati gli indizi ritenuti determinanti per confermare l'imposizione del reddito immobiliare conseguito.

E. 3.3.3

Anche questa censura relativa al diritto di essere sentiti dev'essere quindi respinta, di modo che non vanno approfondite nemmeno le critiche all'argomentazione (sussidiaria) dell'istanza inferiore secondo cui, quand'anche vi fosse stata una lesione del diritto di essere sentiti da parte delle autorità fiscali, essa sarebbe stata sanata in sede di ricorso.

E. 4

Nel merito, è litigiosa la tassazione dei proventi della vendita delle unità di PPP xxx e xxx del fondo base n. xxx RFD di U. _____ come guadagno commerciale ai sensi dell'imposta federale diretta, che ha portato l'autorità fiscale a decidere una ripresa di fr. xxx per il 2014 e di fr. xxx per il 2015 (precedente consid. B.a).

E. 4.1

L' art. 16 LIFD prevede che l'imposta sul reddito sia prelevata sulla totalità dei proventi, periodici e unici. Per le persone fisiche, questa norma esprime il concetto dell'incremento del patrimonio rispettivamente dell'imposizione del reddito globale netto ("Reinvermögenszugangstheorie") e la regola che tutti i redditi sono 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 ; DTF 143 II 402 consid. 5.1). Giusta l' art. 16 cpv. 3 LIFD , gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono per contro esenti da imposta.

La distinzione tra un utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata (esente da imposta) e un guadagno in capitale di carattere commerciale, frutto dell'esercizio di un'attività lucrativa indipendente (imponibile come reddito), dipende dalle circostanze (sentenza 9C_89/2023 del 12 marzo 2024 consid. 5.2). La nozione di attività lucrativa indipendente si interpreta in modo ampio. Vanno considerati quali utili in capitale esenti dall'imposta sul reddito solo quegli utili ottenuti in circostanze fortuite, che si sono presentate nell'ambito dell'amministrazione di sostanza privata (sentenze 9C_81/2023 del 18 settembre 2023 consid. 5.2; 2C_403/2009 del 1° marzo 2010 consid. 2.4). Quando l'attività del contribuente eccede questo perimetro ed è orientata nell'insieme all'ottenimento di un reddito, va considerato che egli eserciti un'attività lucrativa indipendente, i cui proventi in capitale sono imponibili. A seconda delle circostanze, una simile qualificazione può giustificarsi anche in assenza di un'attività riconoscibile da terzi e/o organizzata in forma d'impresa e se la stessa è esercitata a titolo accessorio, occasionale, temporaneo o puntuale (DTF 125 II 113 consid. 5e; sentenza 9C_89/2023, citata, consid. 5.2).

E. 4.2

Per definire il limite tra attività lucrativa indipendente e gestione di sostanza privata - in particolare, in relazione a transazioni effettuate da privati in ambito immobiliare - la giurisprudenza ha individuato una serie di indizi, e cioè: (a) il carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni (atti volti ad aumentare il valore del fondo come la sua parcellizzazione e la sua edificazione; l'acquisto di un immobile con lo scopo di rivenderlo il prima possibile traendone profitto, ecc.); (b) la frequenza elevata delle transazioni; (c) la corta durata del possesso di un bene prima della sua rivendita; (d) la relazione stretta tra l'attività indipendente (accessoria) prospettata e la formazione e/o la professione (principale) del contribuente; (e) l'uso di conoscenze specialistiche; (f) l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza per finanziare l'operazione in discussione; (g) il reinvestimento del guadagno realizzato; (h) la costituzione di una società di persone (DTF 125 II 113 consid. 6a; sentenza 9C_262/2024 del 12 agosto 2024 consid. 2.2).

Ciascuno degli indizi menzionati può condurre, in concorrenza con altri, oppure già in maniera isolata, al riconoscimento di un'attività lucrativa indipendente (DTF 125 II 113 consid. 6a; sentenza 9C_81/2023, citata, consid. 5.2). Sono determinanti le circostanze al momento dell'alienazione dell'immobile (DTF 125 II 113 consid. 6a; sentenze 9C_262/2024, citata, consid. 2.2; 9C_89/2023, citata, consid. 5.2).

E. 5.1

La Camera di diritto tributario ha condiviso la decisione dell'autorità fiscale e confermato che i proventi della vendita delle unità di PPP xxx e xxx del fondo base n. xxx RFD di U._____ sono un guadagno imponibile come reddito proveniente da un'attività lucrativa

indipendente (commercio professionale di immobili). Dopo avere esposto il quadro legale di riferimento ed avere rammentato gli indizi che possono portare al riconoscimento di un reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente, essa ha infatti constatato: (a) la breve durata del possesso dell'immobile; (b) le conoscenze professionali; (c) il carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni; (d) la partecipazione a una società di persone; (e) l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza (giudizio impugnato, consid. 2 e consid. 3.2-3.7).

E. 5.2

Nel contempo, ha osservato che, davanti a una serie di indizi a sostegno del riconoscimento dell'esistenza di un commercio professionale di immobili, non potevano condurre a una differente conclusione nemmeno le argomentazioni secondo cui: (a) il ricorrente sarebbe stato "costretto" ad acquistare l'immobile per non perdere i propri onorari; (b) gli appartamenti venduti sarebbero stati inizialmente destinati alla locazione (giudizio impugnato, consid. 4).

E. 6.1

In relazione alla conferma che i proventi litigiosi costituiscono un guadagno di carattere commerciale, imponibile in base all' art. 18 cpv. 2 LIFD , l'insorgente rimprovera alla Corte cantonale di non avere chiarito la fattispecie.

Elenca quindi a titolo esemplificativo un certo numero di fatti che avrebbero dovuto essere presi in considerazione, per poi concludere che le condizioni per ammettere un commercio professionale di immobili non sarebbero date.

E. 6.2

Ora, già da una lettura del giudizio impugnato risulta che la Corte cantonale si basa su fatti concreti. La questione che si pone non è quindi quella dell'assenza totale di riferimenti al caso in esame, bensì dell'accertamento di fatti e prove, ovvero di un aspetto che il Tribunale federale rivede nell'ottica del divieto d'arbitrio (consid. 2.2. precedente).

Una simile critica non viene tuttavia addotta, perché in relazione a fatti e prove l'arbitrio non viene evocato, quindi nemmeno dimostrato, e le censure formulate si esauriscono nella presentazione di una personale lettura di singoli aspetti, ciò che non basta (DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenza 9C_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.3).

E. 6.3

Alla luce dei fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), non si può però nemmeno ravvisare una violazione dell' art. 18 LIFD nell'aver imposto i proventi della vendita delle unità di PPP xxx e xxx.

Come indicato nel giudizio impugnato, al quale si può rinviare a titolo integrativo, la durata del possesso delle due PPP citate è stata infatti piuttosto breve (circa 2 anni e 8 mesi e circa 4 anni). In qualità di architetto così come di membro del consiglio di amministrazione di una società attiva nel settore, il ricorrente aveva le conoscenze professionali necessarie per intervenire direttamente sull'immobile, assicurandosi il proseguimento dei lavori di ristrutturazione, e procedere in seguito alla vendita dello stesso (cfr. sentenze 9C_537/2024 del 30 gennaio 2025 consid. 4.2 seg.; 9C_541/2023 del 20 agosto 2024 consid. 4.2; 9C_632/2023 del 22 gennaio 2024 consid. 4.5.2). A favore del riconoscimento di un commercio professionale di immobili si aggiungono infine ulteriori indizi: la costituzione di

una PPP fin dal luglio 2012, a circa un anno dall'acquisto (cfr. sentenza 2C_18/2018 del 18 giugno 2018 consid. 3.2); la partecipazione a una società semplice (composta dal ricorrente, e da C._____ e B._____); cfr. sentenze 9C_262/2024, citata, consid. 5.4.2; 9C_613/2023 del 22 gennaio 2024 consid. 4.5.3); l'impiego importante di fondi di terzi (quantificati alla fine del 2014 in fr. xxx), usati sia per l'acquisto dell'immobile che per i lavori svolti sullo stesso.

E. 6.4

Anche la critica relativa al riconoscimento di un commercio professionale di immobili e alla tassazione dei proventi di questa attività nell'ambito della percezione dell'imposta federale diretta va quindi respinta, ciò che conduce al rigetto del ricorso nel suo complesso.

In effetti, contrariamente a quanto sembra sostenere l'insorgente, l'imposizione del guadagno di carattere commerciale non si trova nemmeno in contrasto con la percezione dell'imposta sugli utili immobiliari (precedente consid. A), perché quest'ultima riguarda le imposte cantonali (art. 12 LAID ; RS 642.) e non l'imposta federale diretta (art. 16 segg. LIFD).

Nel contempo - nella situazione descritta, che va manifestamente oltre la semplice amministrazione della propria sostanza - non può nemmeno essere considerato determinate se l'operazione che ha dato luogo all'imposizione sia o non sia stata prevista fin dall'inizio rispettivamente che la vendita delle PPP avrebbe avuto luogo solo dopo avere tentato invano di locare l'immobile (cfr. sentenze 9C_541/2023, citata, consid. 4.4; 9C_632/2023, citata, consid. 4.5.3).

E. 7

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vanno poste a carico dell'insorgente (art. 65 e 66 cpv. 1 LTF). Non sono dovute ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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