

# BGer 9C 263/2024 vom 12. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-12, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_263\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_263_2024)

FR: TF 9C 263/2024 du 12 août 2024

IT: TF 9C 263/2024 del 12 agosto 2024

## Regeste

imposta federale diretta, periodo fiscale 2020 | Finanze pubbliche & diritto tributario

## Erwägungen

### E. 1.1

Redatto nei termini di legge (art. 46 cpv. 1 lett. a in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF ) dalla destinataria del giudizio contestato ( art. 89 cpv. 1 LTF ), il gravame va esaminato come ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (art. 146 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]).

### E. 1.2

In questo contesto, il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio ( art. 106 cpv. 1 LTF ). Nondimeno, salvo in caso di violazioni manifeste, si confronta di regola solo con gli argomenti proposti ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 138 I 274 consid. 1.6). La denuncia della lesione di diritti fondamentali va formulata con precisione ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2). Sul piano dei fatti, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può rettificarli o completarli 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 poter influire in modo determinante sull'esito della causa, ciò che va dimostrato da chi ricorre ( art. 97 cpv. 1 LTF ).

### E. 2

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 di carattere commerciale (reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente quale commerciante professionale di immobili).

### E. 2.1

L' art. 16 LIFD prevede che l'imposta sul reddito sia prelevata sulla totalità dei proventi, periodici e unici. Nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, questa norma esprime il concetto dell'incremento del patrimonio rispettivamente dell'imposizione del reddito globale netto ("Reinvermögenszugangstheorie") e la regola secondo cui tutti i redditi del contribuente 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. Un utile in capitale è quindi soggetto all'imposta se il bene ceduto fa parte della sostanza commerciale, ma non se questo bene rientra nella sostanza privata del

contribuente (sentenza 9C\_89/2023 del 12 marzo 2024 consid. 5.1). 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, citata, 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. 2.2**

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\_89/2023, citata, consid. 5.2). Ciascuno degli indizi menzionati può condurre, in concorrenza con altri, oppure - anche se eccezionalmente - 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). In ogni caso, sono determinanti le circostanze come si presentano al momento dell'alienazione dell'immobile (DTF 125 II 113 consid. 6a; sentenza 9C\_89/2023, citata, consid. 5.2).

## **E. 3.1**

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) una frequenza elevata delle transazioni immobiliari effettuate; (b) l'esistenza, a partire dalla presentazione al Comune di U.\_\_\_\_\_ della domanda di costruzione, di una società semplice tra i fratelli C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_; (c) la messa in atto di un'operazione immobiliare sistematica e pianificata; (d) la breve durata del possesso dell'immobile ricevuto; (e) l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza (giudizio impugnato, consid. 1 e consid. 2.2-2.6).

### **E. 3.2**

Nel contempo, ha osservato che, davanti a numerosi indizi a sostegno del riconoscimento dell'esistenza di un commercio professionale di immobili, non potevano condurre a differente conclusione nemmeno: (a) l'argomentazione secondo cui delle 14 unità di PPP realizzate e ancora di proprietà dei fratelli C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ e A. \_\_\_\_\_, alcune sono adibite ad uso personale e dei familiari; (b) l'argomentazione secondo cui la vendita di cinque unità di PPP è stata imposta dalla banca quale condizione per l'erogazione del finanziamento (giudizio impugnato, consid. 2.7).

### **E. 3.3**

Infine, la Corte cantonale ha condiviso anche il metodo di calcolo del reddito imponibile adottato dall'autorità fiscale ticinese, che ha portato a una ripresa di fr. xxx (giudizio impugnato, consid. 3).

### **E. 4.1**

Per l'insorgente, confermando che i proventi litigiosi costituiscono un guadagno di carattere commerciale, la Camera di diritto tributario avrebbe "esaminato i fatti in modo manifestamente inesatto in violazione del diritto federale". La situazione accertata sarebbe "finanche arbitraria, nel momento in cui ha ignorato elementi fatti valere (...) nel procedimento del grado inferiore". In particolare, la Corte cantonale avrebbe accertato i fatti in modo manifestamente errato: (a) nel constatare un'elevata frequenza di transazioni immobiliari; (b) nel constatare l'esistenza di una società semplice tra i fratelli C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ e A. \_\_\_\_\_; (c) nel constatare l'esistenza di un carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni immobiliari; (d) nel constatare una breve durata del possesso degli immobili; (e) nell'attribuire ai fondi ricevuti dalla banca a titolo di finanziamento un'importanza superiore a quella effettiva; (f) nell'accertare un reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari.

### **E. 4.2**

Le questioni sollevate, come ad esempio quella relativa alla sistematicità delle operazioni, sono principalmente di diritto. Attraverso l'argomentazione esposta nei p.ti 45 segg. del gravame, una violazione dell' art. 9 Cost. in relazione ai fatti non è in ogni caso dimostrata. In effetti, chi ricorre per contestare l'accertamento dei fatti e/o l'apprezzamento delle prove non può limitarsi a denunciarne l'erroneità, presentare una propria lettura della fattispecie e contrapporla a quella dei Giudici cantonali, come fa l'insorgente, ma deve argomentare, per ogni accertamento censurato, come le prove avrebbero dovuto essere valutate, perché l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata su singoli punti sarebbe suscettibile di influenzare il litigio nel suo complesso (sentenze 9C\_632/2022 del 5 settembre 2023 consid. 3.1; 9C\_644/2022 del 13 marzo 2023 consid. 4.4).

### **E. 4.3**

Oltre che nel capitolo relativo al "merito", la dimostrazione di una lesione dell' art. 9 Cost. nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento delle prove non si riscontra nemmeno in altre parti dell'impugnativa e, in particolare, nei capitoli intitolati "breve esposizione dei fatti" rispettivamente "riassunto della vicenda processuale". Pure in queste sezioni del ricorso l'insorgente completa - a più riprese - gli accertamenti della Corte cantonale, ma lo fa come se si trovasse davanti a un'istanza giudiziaria che rivede liberamente sia i fatti che il diritto, ciò che il Tribunale federale non è (precedente consid. 1.2; sentenza 9C\_632/2022,

citata, consid. 3.2).

#### **E. 4.4**

Preso atto delle critiche formulate contro il giudizio impugnato, resta quindi da verificare - in base ai soli fatti accertati in sede cantonale ( art. 105 cpv. 1 LTF ) - se gli estremi per tassare i proventi della vendita delle unità di PPP xxx e xxx ai sensi dell' art. 18 LIFD siano dati e, in caso di risposta affermativa, se la loro quantificazione in fr. xxx sia da confermare o da correggere.

#### **E. 5**

Alla prima domanda - che impone una valutazione complessiva della fattispecie, alla luce dei criteri elencati nel precedente considerando 2 - va risposto in modo positivo, perché le condizioni per la tassazione dei proventi in discussione sono adempiute. Frequenza delle transazioni

#### **E. 5.1**

Dopo avere fatto abbattere il vecchio immobile ed avere dato incarico di costruirne uno nuovo, nel giro di pochi mesi (novembre 2020-luglio 2021) l'insorgente ha infatti venduto - con fratello e sorella - 5 delle 19 unità di PPP edificate. Sostiene in proposito che "l'assenza di intento commerciale (...) è evidente in quanto le cinque vendite fanno parte di una gestione patrimoniale familiare di una palazzina che era rimasta destinata a fonte di reddito". Argomentando in questo senso non considera però: (a) che l'originaria "palazzina" non esiste più, perché è stata sostituita da un nuovo edificio a scopo abitativo; (b) che la realizzazione di questo nuovo edificio ha permesso di portare la superficie utile lorda da 872 mq a 1598 mq, cioè a quasi il doppio di prima, con un evidente impatto sulla possibilità di sfruttamento dell'intero fondo, sia per quanto riguarda l'uso personale, sia per quanto attiene alla locazione e alla vendita a terzi, come avvenuto con la cessione di 5 delle 19 unità di PPP di cui si è detto (sentenza 2C\_1276/2012 del 24 ottobre 2013 consid. 4.3.1 e contrario ; in quel caso, il Tribunale federale aveva infatti osservato che la semplice costituzione di una PPP e la vendita di alcune unità di PPP poteva ancora iscriversi in una gestione corrente del patrimonio, ma tale considerazione riguardava un immobile esistente, non l'abbattimento di un edificio per costruirne uno nuovo e più grande; sentenza 2C\_907/2010 del 16 maggio 2011 consid. 3.2, da cui risulta che il superamento della semplice amministrazione può essere attestato, oltre che dagli appartamenti venduti, dall'aumento di quelli disponibili per la locazione). Carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni

#### **E. 5.2**

Il giudizio impugnato va condiviso anche nella misura in cui riconosce un carattere sistematico e pianificato all'attività che è stata tassata, e nega che l'insorgente, il fratello e la sorella si siano trovati in una situazione simile a quella esaminata dal Tribunale federale nella sentenza 2C\_1048/2013 del 25 agosto 2014. In quel caso, nel quale era stata ammessa una gestione patrimoniale i cui proventi non erano imponibili ( art. 16 cpv. 3 LIFD ), la sostituzione di un vecchio edificio con uno nuovo ha infatti avuto luogo solo dopo l'esecuzione di lavori di manutenzione rivelatisi un investimento errato e dopo la constatazione di esperti che - a causa dell'età dell'edificio, risalente al 1900 - quella dell'abbattimento fosse l'opzione più giusta (considerando 3.5). Come indicato dalla Camera di diritto tributario, la fattispecie è qui però diversa. La decisione di abbattere il vecchio immobile non è stata preceduta dallo svolgimento, da parte dell'insorgente e dei suoi

familiari, di interventi sul vecchio immobile, che si sono poi rivelati un investimento sbagliato. Inoltre, la sentenza cantonale si riferisce a una valutazione immobiliare del 17 novembre 2010 - quindi a un documento che, quando è stata presentata la domanda di costruzione per il nuovo immobile (16 marzo 2018), era ancora piuttosto recente - e constata che questo documento indica: (a) che il vecchio edificio, composto di cinque appartamenti e di un giardino con piscina, era stato oggetto di manutenzione regolare; (b) che lo stato complessivo di questo edificio era buono. Di conseguenza, non risulta che la volontà di risanare l'immobile sia stata impedita "dalla situazione concreta", come sostenuto nel gravame, e nemmeno che la demolizione fosse imposta da "circostanze di fatto non prevedibili o pianificabili". Soprattutto in relazione a una costruzione di una certa età, come era il caso per l'edificio in discussione, risalente alla fine degli anni sessanta, la necessità di rifare il tetto o di procedere a dei risanamenti a causa della presenza di amianto - che per altro non è accertata ( art. 105 cpv. 1 LTF ) - rientra tra gli interventi che un proprietario si può attendere di dovere svolgere e che non giustificano, di per sé, l'abbattimento di uno stabile e la sua sostituzione con uno nuovo. Se un proprietario opta per l'abbattimento, ciò che è un suo diritto, deve però assumersene le conseguenze dal punto di vista fiscale. D'altra parte, constatato che - nel complesso - l'edificio abbattuto era ancora in buono stato e avrebbe potuto continuare ad essere amministrato come era stato fatto sin lì, non si può nemmeno affermare che l'assenza di intento commerciale sia "evidente". Ciò vale - a maggior ragione - se si considera che: (a) la donazione dell'immobile all'insorgente, al fratello e alla sorella risale al 2011 ma che essi hanno avuto piena disponibilità dello stesso solo dal gennaio 2019, quando B. \_\_\_\_\_ ha rinunciato all'usufrutto sulla proprietà; (b) il... 2019 il fondo è stato costituito in PPP e praticamente da subito sono iniziati anche i lavori per l'edificazione della nuova costruzione; (c) questi lavori hanno portato a un marcato aumento delle possibilità di sfruttamento della particella, traducendosi immediatamente anche nella vendita delle unità di PPP xxx e xxx, così come di altre tre unità di PPP sulle 19 da loro costituite (precedenti consid. A e 2.2 e la giurisprudenza indicata; sentenze 2C\_553/2019 del 9 marzo 2021 consid. 3.3 seg.; 2C\_298/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.3). Breve durata del possesso

### **E. 5.3**

Proprio queste ultime considerazioni portano poi a respingere anche le critiche contro la constatazione, da parte della Corte cantonale, di una breve durata del possesso. Va infatti ribadito che, dopo la rinuncia all'usufrutto da parte di B. \_\_\_\_\_, tutto si è svolto molto velocemente, perché la piena disponibilità della proprietà (2019) è coincisa con la nuova edificazione e quest'ultima con la parziale cessione delle 19 unità di PPP, tra cui la xxx e la xxx, avvenuta nel novembre e nel dicembre 2020 (sentenza 2C\_907/2010 del 16 maggio 2011 consid. 3.2). Costituzione di una società semplice e finanziamento di terzi

### **E. 5.4**

Le critiche esposte nell'impugnativa non sono idonee a mettere in discussione nemmeno la costituzione - nei fatti - di una società semplice tra i fratelli C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ e A. \_\_\_\_\_, e la constatazione che, per finanziare l'operazione immobiliare da loro promossa, sono stati utilizzati fondi di terzi (credito bancario) di una certa importanza.

#### **E. 5.4.1**

Riguardo al credito bancario, l'insorgente sostiene che la Corte cantonale ha "attribuito ai fondi ricevuti da parte della banca un'importanza superiore a quella effettiva", perché ha

trattato il caso come una "normale" compravendita immobiliare, mentre il finanziamento non è servito per acquistare l'immobile bensì "per mantenerlo correttamente o per riedificarlo". Aggiunge quindi che "i fratelli C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, privi di mezzi propri, intesi come averi liquidi, anche solo per effettuare i necessari lavori manutentivi, avrebbero avuto difficoltà a portare avanti l'operazione senza il finanziamento bancario", come risulta dal doc. K, di cui riporta il contenuto "per semplicità". Ora, per le ragioni indicate nel precedente considerando 4, in relazione all'accertamento dei fatti e/o all'apprezzamento delle prove, il rinvio alla situazione descritta nel citato doc. K non è lecito ed esso non può essere qui esaminato. D'altra parte, va osservato: (a) che un importante finanziamento di terzi (fr. xxx su un investimento complessivo di fr. xxx), in un contesto come quello descritto, che ha fruttato entrate per circa fr. xxx con la vendita di cinque unità di PPP su 19, costituisce un chiaro segno del fatto che la semplice attività di amministrazione di un immobile è stata superata (sentenza 2C\_1021/2019 del 30 ottobre 2020 consid. 6.5.2 in fine); (b) che la conferma di quanto concluso dai Giudici ticinesi, cioè che senza il credito di fr. xxx l'operazione immobiliare non sarebbe stata possibile, giunge dalla ricorrente stessa, che indica come i fratelli C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ non avrebbero avuto mezzi propri nemmeno per procedere ad un rinnovo del vecchio edificio, che è poi stato abbattuto.

#### **E. 5.4.2**

In merito alla costituzione, per lo meno nei fatti, di una società semplice tra i fratelli C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, va invece rilevato che le critiche formulate dall'insorgente partono da premesse manifestamente errate. In effetti, dalla situazione accertata nel giudizio impugnato e da quanto indicato finora appare chiaro che l'intento degli stessi non fosse quello di "garantirsi il reddito locativo che da anni l'immobile generava", continuando ad amministrare l'edificio esistente, bensì quello di implicarsi in un nuovo progetto di promozione immobiliare. Proprio in questo contesto, è stata quindi prospettata - almeno nei fatti - anche l'esistenza di una società semplice tra i fratelli C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, ciò che appare per altro in linea con quanto è stato supposto in casi analoghi (sentenza 2C\_298/2019, citata, consid. 3.4).

#### **E. 5.5**

Infine, l'insorgente rimprovera alla Corte cantonale di avere accertato - nel giudizio qui impugnato - anche un reinvestimento dei profitti ottenuti sulla particella n. xxx RFD di U.\_\_\_\_\_ in ulteriori operazioni immobiliari. Ciò non corrisponde però al vero in quanto di tale aspetto si occupa solo la sentenza relativa alla tassazione del fratello, oggetto dell'incarto 2C\_264/2024, non quella qui impugnata. D'altra parte, va ribadito che, per ammettere l'imposizione dei proventi della vendita delle unità di PPP xxx e xxx quale reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente giusta l' art. 18 LIFD - sulla base di una valutazione complessiva della situazione - è già sufficiente quanto indicato nei precedenti considerandi 5.1-5.4.

#### **E. 6.1**

In caso di conferma dell'esistenza di proventi derivanti da un commercio professionale di immobili, l'insorgente ne contesta l'entità. Come in sede cantonale, ritiene infatti che essi non ammontino a fr. xxx bensì a fr. xxx, in ragione del fatto che si dovrebbe considerare anche un "valore venale di apporto" di fr. xxx relativo all'immobile abitativo, poi demolito.

#### **E. 6.2**

Pronunciandosi su tale richiesta, la Corte cantonale l'ha respinta, esponendo compiutamente le ragioni della propria decisione (giudizio impugnato consid. 3.2). Con l'argomentazione sviluppata dall'istanza inferiore, l'insorgente omette tuttavia di confrontarsi, ciò che contrasta con l' art. 42 cpv. 2 LTF ( DTF 145 V 161 consid. 5.2). Volendo prescindere dalla constatazione dell'assenza di una motivazione sufficiente, che comporta formalmente l'inammissibilità della conclusione subordinata, va però rilevato che il giudizio impugnato dev'essere condiviso anche su quest'ultimo punto.

#### **E. 6.2.1**

In via generale, è determinante l'utile conseguito durante l'esercizio dell'attività lucrativa indipendente, di modo che può essere imposta solo la differenza tra il valore venale al momento del passaggio dell'immobile nella sostanza commerciale e il prezzo che è stato ottenuto con la sua vendita ( art. 18 cpv. 2 LIFD ; sentenza 9C\_606/2022 del 6 giugno 2023 consid. 7.1).

#### **E. 6.2.2**

Come indicato dalla Corte cantonale, i ricavi che sono stati conseguiti con la vendita delle nuove unità di PPP xxx e xxx del fondo base n. xxx RFD di U. \_\_\_\_\_ non hanno tuttavia nessun legame con il valore che poteva avere lo stabile abbattuto e il suo valore non può essere quindi preso in considerazione (nello stesso senso, anche se con riferimento all'imposta sugli utili immobiliari, cfr. la sentenza 2C\_665/2019 del 10 marzo 2020 consid. 4.1.2).

#### **E. 7**

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza ( art. 66 cpv. 1 LTF ); non si assegnano ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

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