

# **TI\_GERICHTE 80.2000.149 vom 22. Mai 2001**

TI Tribunale d'appello, 2001-05-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2000.149](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2000.149)

FR: TI\_GERICHTE 80.2000.149 du 22 mai 2001

IT: TI\_GERICHTE 80.2000.149 del 22 maggio 2001

## **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Con il presente, tempestivo ricorso \_\_\_\_\_, sempre assistito dallo Studio fiduciario \_\_\_\_\_, contesta l'imposizione IFD del reddito da commercio professionale d'immobili. Precisa, innanzi tutto, che alla cessazione dell'attività di capomastro, svolta a titolo individuale, il ricorrente, per far fronte alla crisi, decideva di commissionare alla \_\_\_\_\_ la costruzione di otto case a schiera, che sono state affittate a terzi e lo sono tuttora. Nel 1996, poi, procedeva alla costruzione di un secondo lotto di case, sempre con l'intenzione di affittarle, ma non trovando interessati, decideva di venderle. Contesta in particolare il calcolo del reddito allestito dall'Ufficio di tassazione, segnatamente il valore attribuito al terreno, che l'autorità fiscale ha desunto dalla tassazione relativa al passaggio a privato a seguito della trasformazione della ditta individuale in società anonima, avvenuta alla fine del 1993. Chiede che, come a prassi da lungo tempo in vigore, il costo del terreno sia valutato al valore venale al momento dell'inizio dell'operazione e, meglio, in ragione di fr. 380.- al metro quadrato, pari all'importo pagato a quel momento per la vendita di un terreno vicino. Il costo del terreno passerebbe così da fr. 214'000.- a fr. 793'436.-, con conseguente perdita di fr. 43'386.-. Postula infine la deduzione in via di valutazione di un importo di fr. 30'000.- per spese generali di acquisizione clienti, ferragosto, trasferte, ecc.

### **E. 2.2**

Con osservazione del 4 settembre 2000 l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ si è confermato nella propria posizione, chiedendo la reformatio in pejus della tassazione a dipendenza di un errore di calcolo e, meglio, dell'inclusione nel costo del terreno anche del costo del mapp. \_\_\_\_\_, su cui sorgono le otto villette tuttora affittate. Il reddito ammonterebbe pertanto a fr. 402'000.- di media annua.

### **E. 2.3**

Con memoria del 20 settembre 2000 il ricorrente si è confermato nel proprio ricorso, contestando inoltre la rettifica del calcolo del reddito fatta dall'Ufficio di tassazione, il quale, secondo le sue stesse modalità di calcolo, avrebbe correttamente dovuto attribuire al terreno un valore di fr. 123'550.-.

### **E. 2.4**

In occasione dell'udienza del 29 novembre 2000 l'Ufficio di tassazione ha premesso d'aver ricontrollato il calcolo del reddito e di doverlo leggermente rettificare a favore del

contribuente, riducendolo a fr. 789'683.-, pari a fr. 395'000.- ca. di media annua. Nella determinazione del valore del terreno è stato infatti aggiunto, a seguito di quanto rilevato dal ricorrente nelle sue osservazioni del 20 settembre 2000, il valore della superficie di 892 metri quadrati staccata dal mapp. \_\_\_\_\_. Il rappresentante del ricorrente ha in particolare ribadito che l'imposizione dell'utile di liquidazione relativa alla quota di proprietà del contribuente al momento dello scioglimento della società in nome collettivo \_\_\_\_\_ – \_\_\_\_\_ era stata differita e che quindi l'imposizione avvenuta al momento della trasformazione della ditta individuale \_\_\_\_\_ in \_\_\_\_\_ altro non è che l'imposizione differita del precedente utile da passaggio della sostanza da aziendale e privata. Ribadisce quindi che il mapp. n. \_\_\_\_\_ è diventato sostanza "aziendale" del commerciante d'immobili \_\_\_\_\_ soltanto nel 1996, quando ha dato inizio alla costruzione del complesso di otto villette a schiera, che sono poi state vendute nel corso del 1997.

### **E. 3**

Nel caso di specie è in discussione unicamente il reddito da commercio professionale d'immobile in materia di IFD, conseguito negli anni di computo 1997-98, segnatamente non tanto il principio stesso dell'imponibilità dell'operazione immobiliare, quanto piuttosto soltanto le modalità del calcolo effettuato dall'Ufficio di tassazione, segnatamente il valore da attribuire del mapp. \_\_\_\_\_.

### **E. 4**

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.

#### **E. 4.1**

Dopo l'entrata in vigore della LIFD sono sorti parecchi problemi nell'interpretazione della nozione di attività lucrativa indipendente, soprattutto in materia di commercio professionale di immobili e di titoli. Si deve infatti ricordare che, vigente il decreto federale sull'imposta federale diretta (DIFD), nella delimitazione fra attività lucrativa indipendente e amministrazione della sostanza si era creata una terza categoria di redditi: gli utili provenienti da un'attività lucrativa che eccede la mera amministrazione patrimoniale. Infatti, l'art. 21 cpv. 1 DIFD assoggettava all'imposta sul reddito non i redditi dell'attività lucrativa indipendente bensì "qualsiasi reddito proveniente da un'attività (p. es. commercio, arte e mestiere, industria, agricoltura e selvicoltura, professione liberale, ufficio, impiego o assunzione, esecuzione di un servizio obbligatorio)". La giurisprudenza aveva pertanto ritenuto imponibile anche il reddito conseguito con un'attività che, pur non essendo professionale o aziendale, oltrepassava la semplice amministrazione del patrimonio privato. Con l'entrata in vigore dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, che subordina l'imposizione del reddito al presupposto che l'attività da cui deriva sia "indipendente", la dottrina aveva sostenuto l'impossibilità di un mantenimento della terza categoria di utili provenienti dalla vendita di beni, tanto più che l'art. 16 cpv. 3 LIFD prevede espressamente che "gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono esenti da imposta" (cfr. Reich, op. cit., p. 117 ss.; più sfumati Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5a ediz., Zurigo 1995, p. 158, e Cagianut, Das Objekt der Einkommensteuer, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern - Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berna/Stoccarda/Vienna 1993, p. 51).

#### **E. 4.2**

Nonostante i dubbi appena evocati, il Tribunale federale ha però confermato, con una sentenza del 1999 ( 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'imponibilità degli utili provenienti da commercio professionale di beni (in particolare immobili e titoli). 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", cosicché la legge si limiterebbe ad esplicitare quanto vigeva già in precedenza. Gli articoli da 17 a 23, da parte loro, si limitano a descrivere i redditi imponibili più importanti e definiscono in particolare i redditi da attività lucrativa dipendente ed indipendente.

#### **E. 4.3**

Quanto alla nozione di attività lucrativa indipendente, che è propria del diritto fiscale, essa è più vasta di quella di impresa, azienda, o professione, che richiedono una unità organizzata di lavoro e capitale, tanto è vero che l'art. 18 cpv. 1 LIFD dichiara imponibili, accanto ai redditi da attività aziendale e da libera professione anche tutti i redditi "da ogni altra attività lucrativa indipendente". Anche la genesi della LIFD mostra, secondo il Tribunale federale, che il legislatore non aveva intenzione di limitare l'imposizione dei redditi da attività lucrativa rispetto al diritto previgente, come dimostra il fatto stesso che il disegno di legge del Consiglio federale prevedeva addirittura di introdurre una imposta sugli utili derivanti da partecipazioni. 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. 4.4**

In seguito alla sentenza appena illustrata, si deve ritenere che non sia semplicemente stata affermata la continuazione nell'applicazione della prassi relativa al commercio di immobili e di titoli. In particolare, non deve essere trascurato il fatto che, diversamente da quanto si riteneva in precedenza, il Tribunale federale ha ormai ammesso che anche quella impiegata per esercitare l'attività lucrativa in senso lato, senza cioè disporre di un'organizzazione commerciale, è comunque sostanza aziendale. Le conseguenze sono evidenti e tutt'altro che trascurabili: ammortamenti, accantonamenti e deduzione di perdite sono chiaramente ammessi ( Arnold , Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in ASA 67, pp. 610-612). In tal modo è stato superato un problema latente, che si poneva in precedenti sentenze del Tribunale federale, nelle quali era stato affermato che utili conseguiti esercitando un'attività eccedente la mera amministrazione patrimoniale apparivano come reddito imponibile di un'attività, senza che fosse necessario qualificare commerciale

l'immobile alienato o distinguere fra sostanza privata e sostanza commerciale (cfr. Yersin , *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée* , in ASA 67, p. 107, con riferimento a StE 1989 B 23.1 n. 20 = ASA 59 p. 476).

#### **E. 4.5**

In una recentissima sentenza inedita ( STF n. 2A.118/2000 del 27 marzo 2001, destinata a pubblicazione), il Tribunale federale ha avuto modo di precisare la propria giurisprudenza. Ha quindi sottolineato come, con l'entrata in vigore degli articoli 16 e 18 LIFD, l'obbligo di tenere una contabilità (art. 957 CO; e quindi di essere iscritto nel registro di commercio ai sensi degli art. 934 CO e 52 segg. ORC) non è più una condizione per imporre i profitti in capitale conseguiti su elementi della sostanza commerciale, contrariamente a quanto prevedeva l'art. 21 cpv. 1 lett. d e f DIFD (cfr. DTF 125 II 113 consid. 5c). In altre parole, la nuova legge sull'imposta federale diretta ha esteso i casi di assoggettamento, essendo stata abbandonata l'esigenza dell'iscrizione nel registro di commercio, e ha instaurato un'imposizione generale dei profitti in capitale realizzati su elementi della sostanza commerciale. Rimangono invece esenti da imposta gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 3 LIFD). Da quanto esposto discende che, in maniera generale, la nozione di attività lucrativa indipendente si applica ad ogni attività liberamente organizzata con la quale un imprenditore partecipa alla vita economica a suoi propri rischi, mediante l'investimento di lavoro e capitale, e con l'intento di conseguire profitti ( STF n. 2A.118/2000 del 27 marzo 2001, consid. 3b/aa).

#### **E. 4.6**

Nella sentenza appena ricordata, il Tribunale federale osserva che il commercio professionale d'immobili - il quale costituisce uno degli aspetti dell'attività lucrativa indipendente - è dato quando il contribuente procede in modo sistematico all'acquisto e alla vendita di beni patrimoniali nell'intento di conseguire un guadagno, ossia svolge un'attività che eccede la mera amministrazione del proprio patrimonio o lo sfruttamento di un'opportunità risultante da una circostanza fortuita. Per stabilire se si è o no in presenza di un commercio professionale d'immobili, si deve tenere conto dell'insieme delle circostanze del caso concreto (cfr. DTF 125 II 113 consid. 3c e 6a). Quali indizi di una simile attività possono essere presi in considerazione l'arte e il modo di procedere (sistematico o pianificato), segnatamente il fatto che il contribuente si attivi al fine di accrescere il valore o si impegni sistematicamente per approfittare dello sviluppo del mercato al fine di conseguire utili, la frequenza delle operazioni e 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 (cfr. DTF 122 II 446 consid. 3; ASA 66 p. 232 consid. 3a e rispettivi riferimenti). Ognuno di questi indizi può - ma non necessariamente deve - permettere di per sé di concludere che si è in presenza di un'attività lucrativa (cfr. STF n. 2A.118/2000 del 27 marzo 2001, consid. 3b/bb; DTF 125 II 113 consid. 3c; Arnold , op. cit., p. 598; Yersin , *Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative*, in ASA 59 p. 137 segg. e la giurisprudenza ivi citata; Oberson , *L'immeuble et le droit fiscal*, Basilea/Ginevra/Monaco 1999, p. 144 segg., segnatamente p. 148 segg.).

#### **E. 5**

Nella fattispecie, è controversa l'imposizione degli utili immobiliari conseguiti dal ricorrente con la vendita dei mapp. N. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Il ricorrente non contesta la qualifica in sé di commerciante professionale di immobili, ma censura le modalità di calcolo dell'utile. A suo avviso, quale valore di acquisto dovrebbe essere preso in considerazione non il valore attribuito ai fondi al momento dell'estrazione contabile, in occasione della cessazione dell'attività lucrativa indipendente, bensì il valore venale al momento dell'inizio dell'operazione commerciale immobiliare. Postula inoltre il riconoscimento di altre spese per complessivi fr. 30'000.

### **E. 5.1**

Come si è già ricordato in narrativa, i terreni che sono oggetto della vertenza fra il ricorrente e l'autorità fiscale appartenevano in origine alla collettiva \_\_\_\_\_ & \_\_\_\_\_, impresa di costruzione, sciolta nel 1983 con l'uscita del socio \_\_\_\_\_. In quella circostanza, i fondi in questione rimasero proprietà dei due ex soci, ma l'Ufficio di tassazione decise di assoggettare all'imposta solo l'utile in capitale relativo alla quota di un mezzo del socio Pura, in quanto il ricorrente aveva manifestato l'intenzione di continuare l'attività indipendente nella forma di una ditta individuale. Quanto alla quota di proprietà del ricorrente, quest'ultimo conveniva con l'autorità fiscale di continuare a considerarla di carattere commerciale. Nel 1994, però, il ricorrente trasformava la ditta individuale in una SA ed, in tale occasione, estraeva dalla contabilità commerciale i terreni precedentemente allibrati. L'Ufficio di tassazione assoggettava allora all'imposta le plusvalenze relative ai fondi in discussione, trattandosi di un trasferimento nella sostanza privata. La particolarità di tale tassazione è che, come risulta dal rapporto dell'ispettorato fiscale, allestito al momento della costituzione della \_\_\_\_\_, l'utile imponibile è stato stabilito non facendo la differenza fra il valore venale a tale momento ed il valore contabile dei terreni, bensì deducendo il valore contabile dal valore venale del 1982. L'utile è stato determinato, in altri termini, nella stessa misura di quello tassato presso l'ex socio Pura, al momento della sua uscita dalla società in nome collettivo. È immediatamente evidente che tale modalità di calcolo ha avvantaggiato nettamente il ricorrente, che ha potuto beneficiare dei valori venali del 1982 anziché di quelli del 1994. Altrimenti detto, la tassazione per trasferimento dalla sostanza commerciale alla sostanza privata avvenuto nel 1994 si presenta, essendo stati applicati i valori del 1982, di fatto come una sorta di tassazione posticipata per trasferimento nella sostanza privata avvenuto nel 1982. La riprova di tale argomento si ritrova proprio nel già ricordato rapporto dell'ispettorato, che, a pagina 2, precisa quanto segue: Da parte nostra, riteniamo che si sarebbe dovuta eseguire l'estrazione immobiliare al signor \_\_\_\_\_ già nel 1983 in quanto con l'uscita del socio \_\_\_\_\_ veniva a cadere il concetto di identità fra i proprietari dei mappali ed i soci della collettiva: a) i mappali sono iscritti a RF a nome dei soci (comproprietà) e non della collettiva; b) essi sono adibiti prevalentemente a scopi aziendali; c) l'impresa di costruzioni versa una pigione ai comproprietari. In sostanza, nel 1994 è stata intrapresa una tassazione dell'utile in capitale, a valori del 1982.

### **E. 5.2**

Fatta questa premessa, può essere affrontata la questione sollevata dal ricorrente. Si tratta cioè di stabilire se abbia agito correttamente l'autorità fiscale, che ha calcolato l'utile relativo al commercio immobiliare partendo dal valore utilizzato a suo tempo per la tassazione dell'utile in capitale per passaggio dalla sostanza commerciale alla sostanza

privata, oppure se, come pretende il ricorrente, avrebbe dovuto essere preso in considerazione il valore del 1997, quando egli ritiene sia iniziata l'operazione immobiliare.

### **E. 5.2.1**

L'utile imponibile di un commerciante di immobili a titolo professionale corrisponde alla differenza fra il ricavo dell'alienazione dell'immobile (o il valore venale in occasione della sua realizzazione) e il suo valore contabile o il suo prezzo di acquisto se il contribuente non tiene una contabilità ( Yersin , *Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative*, in ASA 59 p. 165). Tale regola si applica senza eccezione quando l'immobile ha fatto parte della sostanza commerciale del contribuente durante tutto il tempo in cui ne è stato proprietario, con la conseguenza che l'intera plusvalenza acquisita dall'immobile a partire dal suo acquisto è imponibile. Per contro, quando l'immobile è stato ereditato, se faceva parte della sostanza privata del defunto ed è entrato nella sostanza privata del contribuente, si deve stabilire a partire da quale momento è stato destinato all'attività professionale del commerciante di immobili, cioè da quando è stato trasferito nella sostanza commerciale di quest'ultimo. Solo la plusvalenza maturata a partire da tale data e fino alla realizzazione dell'immobile è allora imponibile ( Yersin , op. cit., p. 166 e giurisprudenza citata).

### **E. 5.2.2**

Come si vede, l'unica eccezione prevista alla regola per cui si prende in considerazione il valore di acquisto o il valore contabile è data dal caso dell'acquisizione per successione, che nella fattispecie non si verifica. Tuttavia, è evidente che, in un caso come quello qui in discussione, non può neppure essere semplicemente dedotto dal ricavo il prezzo di acquisto o il valore contabile. Infatti, gli immobili venduti sono stati dapprima, a lungo, inclusi nella contabilità della collettiva \_\_\_\_\_ & \_\_\_\_\_; poi, sono passati nella contabilità della ditta individuale; quindi, come visto poc'anzi, sono stati considerati passati alla sostanza privata del ricorrente, a valori del 1982, vale a dire del momento dello scioglimento della società in nome collettivo. Se si deducesse dal valore di alienazione semplicemente il valore di acquisto, si verificherebbe una parziale doppia imposizione di una quota di plusvalenza che è già stata assoggettata al momento del preteso passaggio nella sostanza privata.

### **E. 5.2.3**

La particolarità della fattispecie è rappresentata dalla circostanza che, per effetto dell'imposizione già intervenuta al momento del passaggio degli immobili nella sostanza privata, si è verificata una soluzione di continuità nell'imposizione delle plusvalenze. Infatti, secondo la più autorevole dottrina – pur ammettendo che manca una chiara e recente giurisprudenza al riguardo –, anche se il contribuente cessa un'altra attività nell'ambito immobiliare (p. es. un'impresa di costruzione), i suoi immobili non vengono per ciò stesso trasferiti nella sua sostanza privata. Al contrario, tutte le operazioni ulteriori entrerebbero nel suo reddito ordinario e sarebbero imposte a tale titolo. Solo in caso di espressa dichiarazione di volontà del contribuente e di regolamento finale con il fisco per tutti gli immobili commerciali sarebbe ammesso di includere nella tassazione intermedia, per cessazione dell'attività lucrativa indipendente, l'insieme dell'attività stessa, con la conseguenza che le ulteriori alienazioni sarebbero considerate una semplice amministrazione del patrimonio privato. Inoltre, occorrerebbe che il contribuente non intraprenda, in tal caso, nuove operazioni per proprio conto o come intermediario, poiché

rinascerebbe allora il suo statuto di indipendente nell'ambito immobiliare ( Yersin , La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée , in ASA 67, p. 114).

#### **E. 5.2.4**

Orbene, da quanto detto dovrebbe discendere la conseguenza che, nonostante l'estrazione degli immobili dalla contabilità, al momento della trasformazione della ditta individuale del ricorrente in società anonima, gli stessi avrebbero dovuto continuare ad essere considerati beni commerciali. Già si è detto, tuttavia, che la decisione di imporre è stata adottata nel 1994, con riferimento allo scioglimento della società in nome collettivo intervenuto nel 1982. Infatti, l'ispettorato fiscale ha ritenuto che, in quest'ultima occasione, avrebbe dovuto essere tassata la plusvalenza relativa agli immobili appartenenti alla società estinta, soprattutto in considerazione della mancata identità fra i soci della collettiva stessa ed i proprietari dei fondi in questione. Va ricordato, a tale proposito, che la legge tributaria del 1976, ancora in vigore nel 1994, non prevedeva neppure il differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di trasformazione o ristrutturazione di un'impresa (l'attuale art. 18 LT), ma esisteva unicamente una prassi in tal senso (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 4169 del 13 ottobre 1993, concernente il progetto di nuova legge tributaria, p. 29).

#### **E. 5.2.5**

Si deve poi tener presente un'altra ragione che può spiegare la decisione dell'autorità fiscale di ammettere l'imposizione della plusvalenza relativa agli immobili in discussione, nonostante la continuazione dell'attività di commerciante immobiliare del ricorrente. Come si è precedentemente ricordato, finché era in vigore l'abrogato decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD), il Tribunale federale ammetteva che utili conseguiti esercitando un'attività eccedente la mera amministrazione patrimoniale apparissero come reddito imponibile di un'attività, senza che fosse necessario qualificare commerciale l'immobile alienato o distinguere fra sostanza privata e sostanza commerciale (v. supra , consid. 4.4., con riferimento a Yersin , La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée , in ASA 67, p. 107 e giurisprudenza cit.). Solo con la sentenza del 1999 ( DTF 125 II 113), che ha confermato l'imponibilità dei redditi da commercio professionale di immobili di carattere occasionale, il Tribunale federale ha affermato che anche quella impiegata per esercitare l'attività lucrativa in senso lato, senza cioè disporre di un'organizzazione commerciale, è comunque sostanza aziendale. La riprova di ciò si ha leggendo le osservazioni al ricorso presentate dall'Ufficio di tassazione, nelle quali si legge che, al momento della trasformazione della ditta individuale in SA, nel 1994, «è stata emessa una notifica di tassazione per il passaggio della quota parte dei mappali \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ dalla sfera "strettamente aziendale" del contribuente (beni utilizzati per la conduzione dell'impresa di costruzione) alla sfera "privata" o per meglio dire "quasi privata" del contribuente (terreni per la costruzione e la vendita di immobili)».

#### **E. 5.3**

Da tutto quanto precede, discende chiaramente la conclusione che la pretesa del ricorrente, che vorrebbe considerare iniziata la propria attività di commerciante professionale di immobili solo nel 1997, non ha fondamento. Al contrario, il carattere commerciale degli immobili di cui si tratta non è, in sostanza, mai venuto meno. Certo, come si è visto, proprio per tale ragione, si sarebbe anche potuta evitare l'imposizione degli utili in capitale intrapresa nel 1994, in modo da non avere alcuna soluzione di continuità neppure a livello

fiscale. Tuttavia, si sono spiegate le ragioni di tale modo di procedere. Del resto, si può anche affermare che il ricorrente non è per nulla pregiudicato da tale modo di procedere. Se, infatti, non vi fosse stata la prima imposizione nel 1994, l'utile imponibile con l'alienazione degli immobili sarebbe stato ben più elevato ed anche le aliquote sarebbero cresciute di conseguenza. In simili circostanze, non è più di rilievo sapere che, come ha indicato la Divisione delle contribuzioni nelle sue osservazioni al ricorso, per i primi due gruppi di case, la licenza edilizia era già stata concessa nel 1989.

#### **E. 5.4**

Quanto alla commisurazione dell'utile imponibile, nelle sue osservazioni del 4 settembre 2000, l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ ha spiegato di essere incorso in un errore di calcolo, con la conseguenza che l'utile imponibile dovrebbe essere stabilito in fr. 402'000 in media annua, invece dei 340'000 stabiliti nella decisione impugnata. All'udienza del 29 novembre 2000, l'Ufficio ha corretto ulteriormente il proprio calcolo. In tale occasione, il ricorrente ha fatto valere, a sua volta, la mancata considerazione, nel prezzo di acquisto, del costo di una superficie di mq 892, aggiunta al mapp. N. \_\_\_\_\_. Ciò comporta l'aggiunta di un importo di fr. 49'764 al valore di investimento. Alla luce di tutte queste correzioni, il nuovo calcolo si presenta come segue: valore di alienazione  
fr. 2'950'000 - prezzo terreno fr. 577'656 - costo  
parcellazione fr. 6'609 - costi costruzione fr.  
1'576'052 reddito netto fr. 789'683 reddito aziendale (media  
annua) fr. 394'841 Il ricorrente fa ancora valere spese accessorie per fr. 30'000 (spese  
acquisizione clienti, "ferragosto", spese auto ecc). L'Ufficio propone di non considerarle,  
non essendo documentate. In effetti, in mancanza di documentazione, non vi è ragione di  
ammettere "costi di acquisizione e di vendita" superiori a quelli riconosciuti nell'ambito  
dell'imposizione degli utili immobiliari. L'utile aziendale può così venire commisurato  
definitivamente in fr. 390'000 in media annua. Ciò comporta una modifica della tassazione  
a svantaggio del ricorrente, che è tuttavia ammessa dall'art. 230 cpv. 2 LT.

#### **E. 6**

Il ricorso è pertanto respinto nel senso che l'utile aziendale è elevato da fr. 340'000 a fr. 390'000 in media annua. La tassa di giustizia e le spese processuali seguono la soccombenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 31 luglio 2000 è riformata nel senso che l'utile aziendale è elevato da fr. 340'000 a fr. 390'000 in media annua. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico de i ricorrent i .  
3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: Il segretario: