

## **TI\_GERICHTE 80.2016.79 vom 9. März 2016**

TI Tribunale d'appello, 2016-03-09, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2016.79](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.79)

FR: TI\_GERICHTE 80.2016.79 du 9 mars 2016

IT: TI\_GERICHTE 80.2016.79 del 9 marzo 2016

### **Regeste**

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio quasi professionale di immobili, acquisto di appartamenti per procurare lavoro alla propria impresa (piastrellista), utile imponibile

### **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 svolge 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 (decisione TF 2C\_29/2008 del 28 maggio 2008; TF 2A.37/2004 del 25.3.2004 consid. 2.1.). 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 [http://www.sentenze.ti.ch/cgi-bin/nph-omniscgi?OmnisPlatform=WINDOWS&WebServerUrl=www.sentenze.ti.ch&WebServerScript=/cgi-bin/nph-omniscgi&OmnisLibrary=JURISWEB&OmnisClass=rtFindinfoWebHtmlService&OmnisServer=JURISWEB,193.246.182.54:6000&Parametername=WWWTI&Schema=TI\\_WEB&Source=&Aufruf=getMarkupDocument&cSprache=ITA&nF30\\_KEY=111623&nX40\\_KEY=1226766&nTrefferzeile=3&Template=results/document\\_ita.fiw-ctx25#ctx25](http://www.sentenze.ti.ch/cgi-bin/nph-omniscgi?OmnisPlatform=WINDOWS&WebServerUrl=www.sentenze.ti.ch&WebServerScript=/cgi-bin/nph-omniscgi&OmnisLibrary=JURISWEB&OmnisClass=rtFindinfoWebHtmlService&OmnisServer=JURISWEB,193.246.182.54:6000&Parametername=WWWTI&Schema=TI_WEB&Source=&Aufruf=getMarkupDocument&cSprache=ITA&nF30_KEY=111623&nX40_KEY=1226766&nTrefferzeile=3&Template=results/document_ita.fiw-ctx25#ctx25) nel senso stretto che tutte le attività “quasi professionali”, meno intense che gli sono assimilate) e amministrazione del patrimonio privato sia diventata vieppiù 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. 2.1

Come visto e secondo quanto esatto dalla giurisprudenza del Tribunale federale, ogni caso deve essere valutato nella sua specificità e l'operazione immobiliare deve essere esaminata nel suo complesso.

### E. 2.2

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).

### E. 2.3

I fatti determinanti possono così essere cronologicamente indicati: · 16.10.1995 sottoscrizione [quale parte acquirente] di una costituzione di diritto di compera inerente la PPP \_\_\_\_\_ mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_, concesso sino al 30.4.1996 al prezzo di fr. 125'000.- · 30.4.1996: esercizio del diritto di compera e acquisto mapp. \_\_\_\_\_ foglio PPP \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 125'000.-; · 6.7.2007: acquisto mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_) al prezzo di fr. 352'926; · 7.2.2008: acquisto mapp. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 150'000.-; · 2.1.2009: vendita mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_) al prezzo di fr. 350'000.-; · 3.7.2009: costituzione di un diritto di compera sul mapp. 1205 \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_ e PPP \_\_\_\_\_) al prezzo di fr. 705'000.-; · 3.2.2010: vendita mapp. \_\_\_\_\_ foglio PPP \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 540'000.- (durata del possesso 13 anni 9 mesi e 3 giorni, aliquota TUI dell'8%); · 24.6.2010 : vendita mapp. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 160'000.- (durata del possesso 2 anni 4 mesi e 17 giorni, aliquota TUI del 29%) ; · 29.7.2010: contratto di modifica e proroga del diritto di compera sul mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_ e PPP \_\_\_\_\_) al prezzo di fr. 705'000.- (iscrizione del trapasso di proprietà a Registro fondiario avvenuta il 23.11.2010); · 2.7.2014: atto di concessione di diritto di compera cedibile tra RI 1 e, a ragione di ½ ciascuno \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ delle PPP \_\_\_\_\_ e PPP \_\_\_\_\_ fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ per complessivi fr. 765'000.-; · 1.6.2015: vendita delle PPP \_\_\_\_\_ e PPP \_\_\_\_\_ fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_

### E. 2.4

Si deve rilevare in questa sede come, per quanto attiene alla PPP \_\_\_\_\_ del fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (alienata dal contribuente nel corso del 2010), nell'atto notarile in cui è stato costituito il diritto di compera, per quanto riguardava il prezzo di acquisto veniva specificato come lo stesso doveva essere pagato mediante assunzione di un onere ipotecario di pari importo gravante la PPP (cfr. punto 3 dell'istromento notarile del 16.10.1995). Al punto 11 dell'istromento notarile veniva anche indicato come i venditori si impegnavano a "(...) garantire alla ditta del Signor RI 1 lavori per complessivi fr. 700'000.-- (...) entro la fine del 1997 (...) di cui fr. 200'000.-- (...) sono già stati commissionati (...)".

### E. 2.5

Il fatto di eseguire dei lavori sulle proprietà di RI 1 da parte della ditta di cui è titolare [la \_\_\_\_\_] si evince anche, ad esempio per il mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_). In effetti dall'incarto relativo alla tassazione sull'utile

immobiliare emerge una fattura 18.3.2011 dell'importo di fr. 5'166.95 relativa a "fornitura materiale speciale" (vari tipi di pavimentazioni). Del resto anche in sede di reclamo il contribuente ha espressamente indicato come l'acquisto dei mapp. \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ fosse legata allo scopo di procacciare alla RI 1 lavori da piastrellista connessi con l'edificazione del relativo immobile (reclamo 8/9.11.2012, p. 2).

### **E. 3.1**

Questa Camera è chiamata ad esprimersi in merito alla natura di quanto considerato da parte dell'UT – per l'IFD 2010 – reddito da attività indipendente.

### **E. 3.2**

Nella presente fattispecie vi è tutta una serie di indizi che conduce questa Camera a ritenere come, in casu, non ci si trovi dinanzi ad una mera amministrazione del patrimonio privato, ma come al contrario le operazioni immobiliari in discussione possano essere qualificate alla stregua di commercio professionale d'immobili. a. La sistematicità e la frequenza delle operazioni immobiliari Si deve rilevare come, tra il 1995 ed il 2015, si sono succedute – da quanto agli atti – numerose operazioni immobiliari. Vi è quindi stata una certa frequenza tra acquisti e vendite delle proprietà di RI 1. b. Finanziamento dell'acquisto dell'immobile con capitali di terzi Per quanto attiene alla PPP \_\_\_\_\_ (fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_), come si evince dal rogito notarile, il prezzo d'acquisto è stato finanziato mediante accensione di un onere ipotecario di pari importo. Ciò significa che l'acquisto di questo immobile è stato finanziato facendo capo esclusivamente a capitale di terzi. c. Esistenza di legami tra l'operazione immobiliare e l'attività professionale del contribuente Nel rogito inerente all'acquisto della la PPP \_\_\_\_\_ fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (cfr. punto 11) emerge che i venditori si impegnavano a "(...) garantire alla ditta del Signor RI 1 lavori per complessivi fr. 700'000.-- (...) entro la fine del 1997 (...) di cui fr. 200'000.-- (...) sono già stati commissionati (...)". All'istromento pubblico in questione veniva allegato quale inserto il contratto di appalto concluso con \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. L'esistenza del contratto di appalto ben sottolinea come l'acquisto della PPP - totalmente finanziato facendo capo a capitali di terzi - avesse come contropartita la stipula di lavori di appalto per fr. 700'000.-. Appare quindi evidente come l'acquisto della PPP \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ avesse soprattutto quale scopo quello di procacciare un contratto di appalto alla ditta di cui il titolare è contribuente. In tal senso, come ricordato anche in un considerando precedente, questa modalità di intreccio tra gli acquisti di RI 1 e i lavori operati dalla sua ditta emergono anche in ulteriori transazioni, come ad esempio quella del mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (PPP \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_) e quella del mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale il fatto che un contribuente abbia acquistato un fondo allo scopo di procurare lavoro per la sua impresa, e per poi rivenderlo edificato, se possibile conseguendo un utile, fa sì che l'immobile rientri nella sua sostanza commerciale, in considerazione della stretta relazione tra l'immobile e l'attività principale del contribuente (cfr. p. es. la sentenza dell'8 gennaio 1999, in DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RF 54/1999 p. 327 = RDAF 1999 II 385, consid. 6b). A tal riguardo non stupisce come alcune operazioni siano state concluse con addirittura con una perdita: proprio la professione del contribuente spiega l'acquisto e la vendita di alcune delle proprietà avvenute nel corso degli anni indicati. Il mancato guadagno dalla vendita in quanto tale di alcuni immobili è giustificata con i contratti di appalto assegnati alla ditta RI 1 e di conseguenza con l'utile conseguito dalla società. d. Brevità del possesso dell'immobile (per mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_)

La durata del possesso del fondo \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ è stata di 2 anni 4 mesi e 17 giorni.

### **E. 3.3**

Si può quindi affermare come, con le operazioni immobiliari in causa, il ricorrente abbia oltrepassato la mera amministrazione del suo patrimonio e abbia sfruttato il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale, nell'intento di realizzare un profitto. L'UT ha pertanto correttamente ritenuto come i guadagni conseguiti con le due operazioni di vendita immobiliari riguardanti la PPP \_\_\_\_\_ fondo base mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ ed il mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ siano imponibili quali reddito da attività indipendente accessoria del contribuente. 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. 800.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 900.- sono a carico dei ricorrenti. 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 segretaria: \_\_\_\_\_

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