

TI_GERICHTE 80.2018.258 vom 24. Oktober 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-10-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.258

FR: TI_GERICHTE 80.2018.258 du 24 octobre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.258 del 24 ottobre 2018

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio professionale di immobili, vendita di due immobili da parte di contribuente che sostiene di avere cessato l'attività di commerciante immobiliare

Erwägungen

E. 1.1

Il ricorrente lamenta innanzitutto la violazione del suo diritto di essere sentito per il fatto di non essere stato convocato ad un'udienza prima dell'emissione della decisione su reclamo, a lui sfavorevole.

E. 1.2

Gli articoli 208 cpv. 1 LT e 135 cpv. 1 LIFD stabiliscono che, nella procedura di reclamo contro una decisione di tassazione ordinaria, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta e che essa può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono dunque al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (sentenza TF 2C_796/2016 del 3.5.2017 consid. 2.2.; DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata; DTF 134 I 140 consid. 5.3.; DTF 130 II 425 consid. 2.1.). Come ha ricordato il Tribunale federale, ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo] l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente; sentenza del 14 dicembre 2006 n. 2A.438/2006 consid. 3.2).

E. 1.3

Nel caso concreto, vista la giurisprudenza sopraccitata, l'UT non ha violato il diritto di essere sentito del contribuente per non averlo convocato personalmente prima di emettere la decisione su reclamo. Il ricorrente ha potuto esprimere i propri argomenti in sede di reclamo e la fattispecie è stata giudicata sufficientemente chiara da parte dell'autorità, senza che fosse necessario convocarlo per un'audizione orale.

E. 1.4

Resta semmai interrogativi, nella prospettiva del diritto di essere sentito, la motivazione della decisione impugnata, che consta di un'unica frase, il cui contenuto – trascurando

l'oltraggio alla grammatica – è peraltro discutibile, alla luce del diritto applicabile: “Reclamo non ammesso in relazione alla classificazione quale commerciante professionale d'immobili del contribuente e le alienazioni non trattasi di abitazione primaria o secondaria del cliente”. Ciò che consente alla Camera di diritto tributario di entrare comunque nel merito del ricorso, senza annullare la decisione e rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione per nuova decisione motivata, è il fatto che l'autorità abbia perlomeno presentato delle osservazioni al ricorso, sanando il vizio formale. Il contribuente, da parte sua, è stato in grado di motivare il suo gravame nonostante le evidenti carenze della decisione impugnata.

E. 2.1

Nel merito, RI 1 contesta l'aggiunta di altri redditi per l'importo di fr. 287'835.- per l'IFD 2016 derivante da commercio professionale di immobili.

E. 2.2

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. Esenti 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 chiarire 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 (cfr. anche sentenza 2C_18/2018 del 18.6.2018 consid. 3.1 e sentenza 2C_1007/2016 del 28.3.2017 consid. 3 e tutti i riferimenti ivi citati).

E. 2.3

Va poi ricordato che secondo la pluridecennale prassi del Tribunale federale, vi è commercio professionale di immobili non appena il contribuente svolga 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 (decisioni TF 2C_29/2008 del 28 maggio 2008; TF 2A.37/2004 del 25 marzo 2004 consid. 2.1.; cfr. anche, da ultimo, TF 2C.1007/2006 del 28 marzo 2017 consid. 3.4 con richiami di giurisprudenza). 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. 2.4

La dottrina più recente sottolinea in particolare come la delimitazione tra attività indipendente (che comprende sia il commercio professionale nel senso stretto che tutte le attività “quasi professionali”, meno intense che gli sono assimilate) e amministrazione del patrimonio privato sia diventata viepiù 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. 3.1

Venendo al caso in esame, il ricorrente contesta in particolare che le operazioni immobiliari avvenute nel 2016 – ossia la vendita del salone da parrucchiere costituito sul fondo base RFD _____ di _____ e dei _____ di _____ di cui al mappale RFD _____ – possano essere qualificate come attività lucrativa indipendente a carattere principale. Questi si oppone in breve alla sua qualifica di commerciante professionale di immobili, avendo cessato tale attività nel 2014. Come stabilisce la giurisprudenza del Tribunale federale, un'analisi delle circostanze concrete si rivela necessaria per risolvere la questione. Il contribuente ha acquistato, rispettivamente venduto, nel corso degli anni, svariate proprietà immobiliari nel Canton Ticino. Ad oggi egli afferma di dedicarsi unicamente all'edificazione e alla locazione di immobili.

E. 3.2

Si tratta ora di determinare se, nel caso esposto in narrativa, vi siano degli indizi tali per cui ritenere che le compravendite effettuate dal ricorrente nel 2016 siano da ritenere alla stregua di attività lucrativa indipendente (sentenze 2C_1007/2016 del 28.3.2017 consid. 3; 2C_228/2015 del 7 giugno 2016 consid. 6.3; 2C_834/2012 del 19 aprile 2013 consid. 5.5; 2C_818/2012 del 21 marzo 2013 consid. 6.1 e 2C_786/2012 del 1° marzo 2013 consid. 3.1).

E. 3.3

Carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni e frequenza elevata delle transazioni È lo stesso ricorrente ad allegare al ricorso una lista di immobili che ha acquistato, edificato, venduto e/o messo in locazione tra il 1995 ed il 2017, si tratta in particolare dei seguenti fondi: “ _____ RFD _____ (recte _____) acquisto terreno. Edificato palazzina con 6 appartamenti – in affitto dal 1.6.2015; _____ RFD _____ acquistato immobile nel 2012 negozio in affitto dal 2013; _____ RFD _____ “Cave” edificato palazzina con 3 appartamenti in affitto dal 1.10.2012; _____ RFD _____ casa _____, acquistato palazzina con 4 appartamenti in affitto dal 2010; _____ RFD _____ “ _____ via _____ acquistato casa monofamiliare in affitto dal 1995; _____ RFD _____ via _____ i, acquistato casa monofamiliare in affitto dal 2003; _____ RFD _____ acquistato PPP _____ (_____) in affitto dal 1999 _____ RFD _____ edificato palazzina 3 appartamenti in affitto dal 1.3.2016; _____ RFD _____ edificato nel 2014 palazzina con 3 appartamenti in affitto dal 2014; _____ RFD _____ edificato nel 2009/2013 palazzine monofamiliari in affitto dal 1.6.2010; _____ RFD _____ edificato nel 2013 palazzina con 4 appartamenti in affitto dal 1.1.2014; _____ RFD _____ edificato nel 2016 palazzina con 4 appartamenti in affitto dal 2017; _____ RFD _____ edificato nel 2010/2011 palazzina 5 PPP no 3 PPP vendute 1 PPP in affitto dal 01.09.2011 1 PPP abitazione primaria RI 1. In merito all’intensa attività di compravendita immobiliare svolta da RI 1, estesa negli anni, l’UT ha allegato alle proprie osservazioni del 28.11.2018 le decisioni di tassazione IFD dei periodi dal 2006 al 2012 e 2014. Per tutti i periodi fiscali citati il ricorrente si è visto imporre dei redditi derivanti da commercio professionale d’immobili: · 2006: fr. 558'668.-; · 2007: fr. 420'390.-; · 2008: fr. 177'442.-; · 2009: fr. 349'464.-; · 2010: fr. 155'572.-; · 2011: fr. 903'013.-; · 2012: fr. 301'767.-; · 2014: fr. 749'085.-. Orbene, considerate poi le transazioni avvenute anche nel 2016, non si può sicuramente negare che ci si trovi confrontati ad una sistematicità delle operazioni immobiliari intraprese, che si sono susseguite in maniera costante negli anni, permettendo al qui contribuente di conseguire notevoli guadagni.

E. 3.4

Relazione stretta tra l'attività indipendente (accessoria) supposta e la formazione e/o la professione (principale) del contribuente, l'uso di conoscenze specialistiche

E. 3.4.1

La Suprema Corte ha nuovamente ribadito l’importanza, a livello di indizi da considerare per valutare l’esistenza o meno di un commercio a titolo professionale d’immobili, della professione svolta dal contribuente. In particolare, in una recente sentenza (n. 2C_18/2018 del 16.6.2018, consid. 3.2.) il Tribunale federale ha rilevato come la professione

d'ingegnere civile esercitata da uno dei contribuenti costituisse un indizio importante nel ritenere l'esistenza di un commercio professionale d'immobili. In tal senso l'Alta Corte, rispondendo alla censura dei ricorrenti, che avevano indicato che il marito non svolgeva né la professione d'imprenditore né quella di architetto, ha ritenuto che la professione d'ingegnere civile, svolta da quest'ultimo, gli conferiva, proprio per il fatto di essere attivo nel mondo della costruzione, non solamente delle conoscenze specialistiche (che non devono necessariamente essere quelle di un architetto), ma altresì dei contatti necessari alla realizzazione di un progetto immobiliare.

E. 3.4.2

Nel caso che qui ci occupa il ricorrente indica di essere stato – giustamente – considerato quale commerciante professionale d'immobili sino al 2014, avendo “acquistato edificato e venduto oggetti immobiliari”. Ora, le vendite avvenute nel 2016 risultano essere in stretta relazione con l'attività svolta dal contribuente, di professione imprenditore immobiliare. Basti pensare che nella lista d'immobili ceduti in locazione risulta per esempio il mapp. _____ RFD _____ 3, che è stato acquistato nel 2015, edificato nel 2016 e locato dal 2017 (investimento totale di fr. 986'037.47, dei quali fr. 218'584.80 fondi propri e fr. 767'452.67 di ipoteca). Ciò a comprova del fatto che l'attività d'imprenditore dal ricorrente non si è arrestata nel 2014, ma come visto è perdurata anche in seguito. A tal proposito egli indica sul modulo 1 di compiere la professione di “commerciante” a titolo indipendente. Non può pertanto mettere in discussione la sua qualifica di imprenditore nel settore immobiliare solo per il fatto che, dopo numerosi anni caratterizzati da vendite proficue, nel periodo fiscale 2015 non ha invece venduto alcun bene immobiliare. D'altronde, anche se si volesse ammettere che nel 2014 vi sia stato un cambiamento nella natura dell'attività imprenditoriale del contribuente, come correttamente ricordato dall'autorità fiscale nelle proprie osservazioni al ricorso, ciò non basterebbe a fare venir meno la qualifica di commerciante d'immobili. Infatti, in considerazione dell'estrema difficoltà di stabilire il momento in cui un commerciante di immobili cessa la sua attività, secondo la giurisprudenza, a meno che il contribuente non abbia manifestato chiaramente l'intenzione di cessare la sua attività lucrativa anche nel settore immobiliare, tale attività si presume che continui (cfr. p. es DTF 126 II 473 consid. 5b con riferimenti; cfr. sentenza CDT n. 80.2016.275-276 del 17.7.2018 consid. 2.3.).

E. 3.5

Reinvestimento Le vendite delle due proprietà immobiliari in questione sono avvenute nei mesi di giugno e luglio del 2016, a poco tempo di distanza dall'avvio dei lavori della palazzina al mapp. _____ RFD _____. Come visto per l'edificazione di tale immobile il ricorrente ha fatto capo a cospicui fondi di terzi. La tempistica delle due vendite indicate fa propendere anche per l'esistenza di uno degli altri indizi contemplati dalla giurisprudenza in ambito di commercio professionale d'immobili e meglio il reinvestimento in altre operazioni immobiliari.

E. 4.1

Il ricorrente sostiene che gli immobili venduti rientrassero nella sua sostanza privata, per il fatto che si sarebbe limitato a edificare e cedere in locazione immobili. Sottolinea inoltre che gli stessi sono stati di sua proprietà per un lungo lasso di tempo.

E. 4.2

Con riguardo alla censura sollevata dal contribuente, il quale ribadisce l'appartenenza dei due immobili venduti nel 2016 al proprio patrimonio personale, 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). A differenza di quanto sostenuto nel ricorso, dunque, anche se si volesse ammettere per avvenuta la realizzazione di un "singolo evento", tale circostanza non sarebbe in nessun modo di rilievo ai fini del giudizio sulla qualifica dell'operazione medesima nel senso della giurisprudenza appena indicata.

E. 4.3

In merito all'affermazione del ricorrente, secondo cui avrebbe cessato di edificare per vendere e si limiterebbe a cedere gli immobili in locazione, è vero che, secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, la locazione di immobili rientra tipicamente nell'amministrazione ordinaria del patrimonio privato. Non vi è attività lucrativa indipendente nemmeno nel caso in cui il patrimonio è di proporzioni rilevanti, viene amministrato in modo professionale e vengono tenuti libri contabili (p. es. ASA 74 p. 737). Per stabilire se un utile in capitale sia imponibile secondo l'art. 18 LIFD, ognuno dei criteri stabiliti dalla prassi e dalla giurisprudenza deve tuttavia essere esaminato in concorso con gli altri e non isolatamente. Ciò vale, in particolar modo, per il criterio della breve durata del possesso. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, infatti, una lunga durata del possesso non entra necessariamente in contraddizione con la qualifica di attività commerciale (p. es. la sentenza del 14 aprile 2013 n. 2A.125/2007, consid. 3.2.1). Un'attività immobiliare di carattere commerciale è stata riconosciuta anche nel caso di un immobile posseduto per diciassette anni (sentenza del 19 aprile 2013 n. 2C_834/2012, consid. 5.6.2), come pure per immobili che erano stati acquistati a fini di previdenza professionale (sentenza del 19 aprile 2013 n. 2C_996/2012, consid. 5.2) o in vista di un investimento a lungo termine (DTF 126 II 473, consid. 5a; cfr. anche la sentenza del 24 ottobre 2013, n. 2C_1276/2012 e 2C_1277/2012, in RF 69/2014 p. 50, consid. 4.3.3). Ne consegue che la semplice circostanza che, negli anni precedenti, l'immobile poi venduto con profitto sia stato affittato, non basta per concludere che sia stato conseguito un utile in capitale di carattere privato (cfr. sentenza CDT 80.2013.282/283 del 25 febbraio 2015 consid. 2.2, con riferimento alla sentenza del Tribunale federale del 31 ottobre 2011 n. 2C_948/2010, consid. 3.2).

E. 4.4

Per quanto concerne la PPP _____ fondo base _____ RFD _____, la durata del possesso è stata di 33 anni, 1 mese e 25 giorni. Il valore d'investimento deducibile è stato stabilito in fr. 41'570.- (valore di stima di 20 anni fa) al quale si aggiungono fr. 72'292.- di costi di costruzione e di miglioria e gli esborsi legati ai costi di acquisto e vendita, per un utile di fr. 80'969.-. Come indicato dallo stesso contribuente nel suo ricorso, lo stabile in questione è stato da lui edificato nel 1983 ed è stato ristrutturato e trasformato in PPP nel 2005. In seguito, gli appartamenti sono stati venduti, tranne quello in discussione. Proprio perché l'unità condominiale alienata rientra nel quadro di un'operazione di chiaro carattere commerciale, non si vede come possa essere considerata di natura privata, nonostante la lunga durata del possesso. In relazione al mapp. _____ RFD _____ (_____) si rileva che la durata di possesso è stata di 14 anni 3 mesi e 2 giorni. Lo stesso è stato acquistato per la somma di fr. 75'000.- e il

contribuente ha fatto valere costi di costruzione e miglioria per fr. 112'714.-, tolti i costi di acquisto e di vendita nonché le provvigioni versate (ciò che implica anche l'aver fatto capo ad un mediatore immobiliare, cfr. 134 cpv. 1 LT), ha avuto un utile imponibile importante, di fr. 198'466.-. Anche in questo caso, le indicazioni fornite dallo stesso ricorrente permettono di consolidare la conclusione che si tratti di una transazione che concerne un bene commerciale. Nel ricorso, il contribuente sottolinea infatti che la vendita sarebbe intervenuta contestualmente alla cessione di un fondo confinante da parte della _____ SA di _____. Entrambi i fondi, su cui sorgevano strutture sportive, erano infatti stati acquistati dalla _____ SA nell'ambito della procedura fallimentare della _____ SA di Sementina. Mentre la società aggiudicataria, le cui azioni, come già ricordato, sono detenute dal ricorrente, è rimasta proprietaria del mapp. n. _____ fino al momento della vendita, avvenuta il 20 giugno 2016, il confinante mapp. n. _____ era invece stato ceduto all'insorgente il 18 marzo 2002. È quindi comprensibile che l'acquirente del mapp. n. _____ abbia acquistato anche il mapp. n. _____. Tenuto conto delle modalità dell'acquisto, della natura e destinazione dell'immobile e della stretta connessione con il fondo confinante, si deve riconoscere il carattere di bene commerciale del fondo in questione.

E. 4.5

Le circostanze descritte consentono senz'altro di ritenere adempiuti i presupposti per qualificare l'utile, conseguito dal ricorrente con le vendite immobiliari del 2016, quale reddito dell'attività lucrativa indipendente e non utile in capitale di natura privata. Si può quindi affermare come con ambo le operazioni in causa il ricorrente abbia oltrepassato la mera amministrazione del suo patrimonio e abbia potuto posizionarsi sul mercato immobiliare grazie alle conoscenze e capacità acquisite nel corso della carriera di commerciante professionale d'immobili, nell'intento di realizzare un considerevole profitto.

E. 5

Ne consegue che la decisione su reclamo deve essere confermata e il ricorso respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dell'insorgente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia

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