

TI_GERICHTE 80.2022.286 vom 9. Dezember 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-12-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.286

FR: TI_GERICHTE 80.2022.286 du 9 décembre 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.286 del 9 dicembre 2022

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio professionale di immobili, breve durata del possesso, finanziamento con mezzi di terzi, mediazione di società immobiliare di familiari

Erwägungen

E. 1

La determinazione del reddito imponibile delle persone fisiche ai fini dell'imposta federale diretta è disciplinata dagli articoli 16 e seguenti della LIFD. L'art. 16 LIFD stabilisce che sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Tenuto conto anche dell'elenco esemplificativo degli artt. 17-23 LIFD, questa disposizione è espressione, nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, della teoria dell'incremento del patrimonio o dell'imposizione del reddito globale netto ("Reinvermögenszugangstheorie"), come pure della regola secondo cui tutti i redditi del contribuente sono in linea 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). Secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD, gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono per contro esenti da imposta. Ciò significa che un utile in capitale è soggetto all'imposta federale diretta solo se il bene ceduto fa parte della sostanza commerciale del contribuente, non invece se rientra nella sua sostanza privata (sentenza del TF 2C_918/2021 consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

E. 1.2

Per giurisprudenza costante, la distinzione tra utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata (esente da imposta) e guadagno di carattere commerciale, frutto dell'esercizio di un'attività indipendente (imponibile come reddito), dipende dalle circostanze concrete. Va tuttavia tenuto conto del fatto che la nozione di attività lucrativa indipendente s'interpreta in modo ampio e che vanno considerati quali utili in capitale esenti da imposta sul reddito solo quegli utili ottenuti da un privato in maniera fortuita o nel quadro della semplice amministrazione della sua sostanza privata. Quando l'attività del contribuente eccede questo quadro relativamente stretto ed è orientata nel suo insieme all'ottenimento di un reddito, occorre per contro considerare che il contribuente eserciti un'attività lucrativa indipendente i cui proventi in capitale sono imponibili. A seconda dei casi, una simile qualificazione può giustificarsi anche in assenza di un'attività riconoscibile da terzi e/o organizzata in forma d'impresa commerciale, e se essa non viene esercitata che in maniera accessoria, occasionale o temporanea. È soprattutto in relazione alle transazioni di privati con riferimento a immobili o titoli che la giurisprudenza ha sviluppato criteri per tracciare la linea di demarcazione tra utili in capitale privati e commerciali. In particolare, i seguenti elementi sono stati considerati indizi di un'attività lucrativa indipendente che va

oltre la mera amministrazione della sostanza privata: · il carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni, · l'elevata frequenza delle transazioni, · la breve durata di possesso dei beni prima della loro rivendita, · la stretta relazione tra la presunta attività indipendente (accessoria) e la formazione e/o la professione (principale) del contribuente, · l'utilizzo di conoscenze specialistiche, · l'impiego di fondi di terzi di una certa importanza per finanziare le operazioni, · il reinvestimento degli utili realizzati, · la costituzione di una società semplice. Ciascuno di questi indizi può portare, in combinazione con altri o anche - eccezionalmente - da solo, se assume un'intensità particolare, al riconoscimento di un'attività lucrativa indipendente. In ogni caso, sono determinanti le circostanze concrete del caso, così come si presentano al momento dell'alienazione (sentenza del TF 2C_918/2021 consid. 3.2 e giurisprudenza citata, in particolare DTF 125 II 113 consid. 5e e 6a).

E. 2.1

Nel caso in esame, il ricorrente contesta che l'operazione immobiliare avvenuta nel 2019 – ossia la vendita del mapp. n. _____ RFD _____ – possa essere qualificata come attività lucrativa indipendente di natura occasionale. Egli si oppone alla sua qualifica di commerciante professionale di immobili, poiché a suo dire non vi sarebbe alcun indizio che possa lasciar trasparire un suo intento speculativo atto a definirlo in tal senso. Di parere contrario è l'autorità di tassazione, secondo cui sarebbero determinanti la natura professionale dell'operazione, nonché l'intenzione di ottenere il massimo profitto. Infatti, il contribuente si sarebbe avvalso della consulenza della fiduciaria _____ Sagl, società in stretti rapporti con il contribuente, visto che le quote sociali della stessa sono detenute dalla moglie, _____, e dai loro figli _____ e _____. Inoltre, rilevante sarebbe pure il fatto che il contribuente si sia avvalso di un finanziamento interamente di terzi per l'acquisto del terreno. Da considerare vi sarebbe poi la durata del possesso del terreno (di soli 2 anni e 3 mesi), la quale “risulta essere molto breve”. A mente dell'UT, dunque, tali indizi farebbero ritenere senza alcun dubbio che si tratti di commercio professionale d'immobili.

E. 2.2

Si tratta ora di esaminare se, nel caso in esame, vi siano degli indizi per cui ritenere che la compravendita del fondo sito a _____ effettuata dal ricorrente sia da ritenere alla stregua di un'attività lucrativa indipendente, così come sostenuto dall'UT. a. Breve durata di possesso dell'immobile. Nel caso in esame, il ricorrente ha acquistato l'immobile il 2 novembre 2016 ed ha concesso un diritto di compera a _____ già il 6 novembre 2017. Il diritto di compera è poi stato esercitato l'8 febbraio 2019. Il breve lasso di tempo trascorso tra l'acquisto e la vendita rappresenta senz'altro un primo importante elemento che depone a favore della tesi del carattere professionale dell'operazione in esame. Sebbene il trapasso formale di proprietà sia avvenuto solo due anni e tre mesi dopo l'acquisto, non si può ignorare il fatto che dopo solo un anno il ricorrente avesse già costituito il diritto di compera a favore dei futuri acquirenti, fissando il prezzo ad un importo che superava di ben 900'000 franchi il prezzo di acquisto. Il ricorrente afferma invece che la dottrina e la giurisprudenza più recente sembrano rifarsi a un periodo di un anno per valutare il concetto di brevità del possesso. Invero, la giurisprudenza del Tribunale federale non ha stabilito un limite per commisurare la brevità della durata del possesso. Vi sono anche autori che considerano “breve” la durata del possesso inferiore ad un periodo di 5 anni (cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 28 ad

art. 18 LIFD). Esaminando la giurisprudenza del Tribunale federale, anche 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).

b. Uso di notevoli crediti Per ciò che concerne il finanziamento, si tratta di un ulteriore elemento a sostegno della natura commerciale dell'operazione immobiliare in discussione. Infatti, il prezzo d'acquisto del mapp. _____ RFD _____ di fr. 1'300'000.- è stato interamente finanziato tramite credito ipotecario erogato da _____. Secondo l'insorgente si dovrebbe considerare che i contribuenti potevano disporre di "mezzi propri più che abbondanti per finanziare l'acquisto del terreno", con la conseguenza che "il finanziamento bancario ottenuto è stato quindi soltanto un anticipo di liquidità per non dover disinvestire" (ricorso, pag. 7 n. 9). In queste circostanze, l'impiego di fondi di terzi per l'acquisto del terreno sarebbe stato soltanto formale, poiché i contribuenti disponevano di un patrimonio netto stimabile nell'ordine dei fr. 7 milioni (ricorso, pag. 12 n. 19). Quale che fosse l'entità del patrimonio netto dei contribuenti, il finanziamento dell'operazione in discussione è stato consentito da un mutuo bancario. Proprio la circostanza che l'insorgente abbia preferito indebitarsi, piuttosto che procurarsi la liquidità necessaria impiegando fondi propri, attesta la sua intenzione di intraprendere un'operazione destinata a svolgersi nel breve termine.

c. Conoscenze professionali proprie o di terzi Come risulta dalla provvigione incassata (doc. L), il contribuente si è avvalso delle conoscenze specialistiche della società _____ Sagl, la quale si occupa di intermediazioni, transazioni, promozioni, compravendita, consulenza e amministrazione nel settore immobiliare. Di rilievo è pure il fatto che le quote della società _____ Sagl risultano essere tenute per il 90% dalla moglie, _____, mentre il rimanente 10% è suddiviso tra i figli _____ e _____ in ragione del 5% ciascuno (cfr. estratto del registro di commercio). Il ricorrente sostiene che non vi sia nulla che indichi una prestazione diversa dalla pura e semplice mediazione ai sensi degli artt. 412 ss. CO, contestando che la _____ Sagl abbia fornito consulenza al ricorrente (cfr. ricorso, pag. 8 n. 11). Alla luce anche del cospicuo guadagno realizzato in tempi brevi, è tuttavia inverosimile che un'operazione immobiliare di tale portata e di valore economico consistente sia da ricondurre all'opera di una persona inesperta, in età avanzata e senza alcuna esperienza in ambito di compravendita immobiliare. Ben più verosimile è ritenere che l'insorgente abbia potuto avvalersi delle conoscenze specialistiche della moglie (e dei figli, uno dei quali risulta per altro in possesso dell'autorizzazione cantonale a svolgere la professione di fiduciario immobiliare) in ambito di commercio di immobili. Non si può mancare di osservare lo strettissimo legame tra il contribuente e la società che si è occupata dell'intermediazione immobiliare, detenuta e gestita interamente dai membri della famiglia del contribuente, nonostante egli stesso non ne sia mai stato né socio né organo e nemmeno dipendente. La cronologia dei fatti depone a sua volta a favore dell'importanza del ruolo della _____ Sagl nello svolgimento dell'operazione. Gli acquirenti sono infatti stati reperiti in tempi molto brevi, se solo si considera che il diritto di compera a favore dei futuri acquirenti è stato costituito appena un anno dopo l'acquisto del terreno. L'apporto della società che ha funto da mediatrice deve

dunque essere stato essenziale fin dal momento dell'acquisto o poco dopo. d. carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni Per quanto attiene al criterio del modo di procedere sistematico e/o pianificato e all'elevata frequenza delle transazioni, il ricorrente sostiene di non aver mai alienato alcun immobile fino al 2019 e che, a tutti gli effetti, la vendita del 2019 è stata in assoluto la loro prima e unica vendita (ricorso, pag. 5 n. 7 e pag. 10 n. 16). Anzitutto, al riguardo del primo argomento evocato dall'insorgente, 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). A differenza di quanto sostenuto nel ricorso, dunque, sebbene la vendita del mapp. n. 2489 RFD Locarno sia un "singolo evento", tale circostanza non è in nessun modo di rilievo ai fini del giudizio sulla qualifica dell'operazione medesima nel senso della giurisprudenza appena indicata. Non porta poi alcun giovamento al ricorrente il richiamo alla sentenza del Tribunale federale n. 2C_702/2020 del 21 aprile 2022 (cfr. ricorso, pag. 10 n. 16), in considerazione delle particolarità di quella fattispecie, che concerneva l'acquisto di un totale di sei fondi nell'arco di circa 30 anni (dal 1985 al 2018), la costruzione di un edificio con appartamenti su uno di questi fondi e la vendita di uno solo di essi. L'attività dei proprietari in relazione agli immobili acquistati si limitava alla gestione di tali oggetti come investimento di capitale e in vista di una possibile eredità per le due figlie. Così facendo, avevano investito circa la metà del capitale guadagnato nel corso della loro attività artigianale non in depositi a risparmio ma in immobili. Inoltre, la vendita dell'immobile non era avvenuta dopo che gli stessi proprietari lo avevano immesso sul mercato, bensì avevano colto un'occasione fortuita. Infatti, era stata la cassa pensione proprietaria della parcella adiacente e che pianificava una riorganizzazione del quartiere, a volere a tutti i costi rilevare il fondo dei contribuenti, poiché la sua acquisizione era essenziale per ottimizzare il piano di quartiere previsto. Per queste ragioni, il Tribunale federale ha confermato la sentenza della Corte cantonale, che aveva ritenuto trattarsi di un utile in capitale privato (v. anche la sentenza 2C_643/2021 del 13 ottobre 2022 consid. 8.1, in StE 2023 B 23.1 n. 100). Ciò si pone in netto contrasto con la fattispecie in disamina. Il ricorrente ha sfruttato il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale: egli, infatti, ha conferito mandato alla società _____ Sagl, incaricandola di trovare acquirenti interessati al fondo. La _____ Sagl è quindi riuscita nell'intento di trovarli in meno di un anno, garantendo così al contribuente un guadagno tramite la costituzione di un diritto di compera, che se non fosse stato esercitato, avrebbe comunque permesso al contribuente di realizzare un profitto di almeno fr. 180'000.- (prezzo pagato per la concessione del diritto di compera e che valeva quale pena convenzionale in caso di recesso). Appare chiaro che non si è qui in presenza di un'"occasione fortuita di transazione immobiliare", ma che piuttosto la chiara intenzione del signor _____ è sin dall'inizio stata quella di realizzare un reddito.

E. 2.3

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione dell'autorità di tassazione di qualificare l'utile conseguito dal ricorrente come reddito dell'attività indipendente merita conferma. Nonostante le argomentazioni addotte nel ricorso, alla luce di una valutazione dell'insieme delle circostanze concrete del caso e ritenuti tutti gli indizi sopra menzionati, si deve concludere che l'operazione immobiliare in questione travalica i limiti della semplice amministrazione della sostanza privata e deve, pertanto, essere qualificata come commercio a titolo professionale d'immobili, con la conseguenza che l'utile realizzato è imponibile ai

fini dell'imposta federale diretta.

E. 3

Il ricorso è 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 1.

Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 3'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Co per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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