

TI_GERICHTE 80.2024.92 vom 5. April 2024

TI Tribunale d'appello, 2024-04-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2024.92

FR: TI_GERICHTE 80.2024.92 du 5 avril 2024

IT: TI_GERICHTE 80.2024.92 del 5 aprile 2024

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: commercio professionale di immobili, notaio che acquista casa storica, fa allestire un piano di ristrutturazione totale su misura del futuro acquirente e rivende dopo poco più di un anno

Erwägungen

E. 1.1

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, i ricorrenti contestano l'aggiunta, ai fini del calcolo dell'IFD 2017, di altri redditi per l'importo di fr. 1'626'290.-, derivante da commercio professionale di immobili. In particolare, l'operazione immobiliare avvenuta nel 2017 – ossia la vendita del mapp. n. _____ RFD _____ – non potrebbe essere qualificata come attività lucrativa indipendente di natura occasionale. Di parere contrario è, invece, l'autorità di tassazione. Come stabilisce la giurisprudenza del Tribunale federale, un'analisi delle circostanze concrete si rivela necessaria per risolvere la questione.

E. 2.2

Breve durata di possesso dell'immobile Nel caso in esame, il ricorrente ha acquistato l'immobile il 19 novembre 2015 e l'ha venduto il 28 febbraio 2017. Vi è indiscutibilmente una vistosa sproporzione fra la (breve) durata della proprietà, di circa un anno, e il (rilevante) guadagno conseguito, ciò che costituisce un indizio di notevole importanza della professionalità dell'operazione nel suo insieme.

E. 2.3

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. 3'600'000.- è stato finanziato almeno in ragione di fr. 2'851'200.- (cfr. dichiarazione fiscale IC/IFD 2016), ovvero circa dell'80%, tramite credito ipotecario erogato dalla già _____, ora _____.

E. 2.4

Conoscenze professionali proprie o di terzi

E. 2.4.1

Per quel che concerne la correlazione con l'attività principale dei ricorrenti, si evidenzia che il nesso è dato, in particolar modo, per le attività e le professioni direttamente connesse al campo immobiliare, quali architetto, ingegnere, costruttore o artigiano del settore edile. Il nesso (tra l'attività principale e la compravendita immobiliare) è anche dato per professioni o attività che hanno contatti indiretti con persone attive nel settore immobiliare, come ad esempio avvocati, notai, fiduciari, amministratori di patrimoni; (sentenza CDT n. 80.2010.11 del 2 giugno 2010 consid. 2.2).

E. 2.4.2

Nel caso concreto, il contribuente svolge la professione di avvocato e notaio. Devono dunque essergli riconosciute conoscenze professionali nell'ambito immobiliare. Egli ha inoltre dichiarato di essere il detentore del 50% delle quote sociali della _____, _____ (GR) (dichiarazione d'imposta, modulo 8), società avente per scopo "l'acquisto e la vendita di immobili, l'amministrazione e la gestione di beni immobili, la costruzione di stabili, l'intermediazione e la consulenza nel campo immobiliare. Può effettuare qualsiasi operazione in relazione con l'oggetto sociale". È altresì proprietario di diversi oggetti immobiliari nel Luganese e nel Canton Grigioni e si deve pertanto ritenere che possa vantare una vasta conoscenza nel campo immobiliare, con un particolare focus sul mercato immobiliare luganese. Anche questo criterio lascia dunque presumere una compravendita dal carattere professionale. Sebbene l'argomento non sia decisivo, appare verosimile, come ipotizzato dall'UT, che l'acquirente fosse un cliente del contribuente.

E. 2.5

Numero delle operazioni Per quanto attiene al criterio della frequenza delle transazioni, i ricorrenti sostengono che la vendita del 2017 è stata in assoluto la prima e unica vendita dell'avv. RI 1 a titolo personale (reclamo 16 novembre 2023 p. 3; ricorso 6 maggio 2024 p. 2). A tale riguardo, il Tribunale federale ha stabilito, 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). Alla qualificazione quale attività indipendente e all'imposizione quale reddito degli utili in capitale ad essa relativi non si oppone il fatto che l'operazione in questione possa avere una natura occasionale (sentenza TF 2C_1007/2016 del 28 marzo 2017 consid. 5.5 e giurisprudenza citata). Dunque, se anche si volesse ritenere la vendita del mapp. n. _____ RFD Lugano 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. 2.6

Carattere sistematico e/o pianificato delle operazioni

E. 2.6.1

Con carattere sistematico e/o pianificato della vendita si intendono comportamenti quali ad esempio: attività di valorizzazione attraverso lottizzazioni, costruzioni, promozioni pubblicitarie, ecc.; acquisto con l'evidente intenzione di rivendere l'immobile il più rapidamente possibile con un profitto; sfruttamento degli sviluppi del mercato (cfr. sentenza del TF 2C_702/2020 del 21 aprile 2022 consid. 2.2; 2C_551/2018 dell'11 giugno 2019 consid. 2.1.3; 2C_966/2016 del 25 luglio 2017 consid. 3.3; ciascuna con rimandi). Il Tribunale federale ha ripetutamente sottolineato che un'attività intensa esercitata per mettere in valore un fondo, attrezzandolo, dotandolo d'infrastrutture, urbanizzandolo ed edificandolo, esce dal quadro dell'amministrazione patrimoniale ed ha quindi carattere professionale (cfr. DTF 97 I 167 cons. 4b; 96 I 655 cons. 2; ASA 45 469).

E. 2.6.2

Nel caso di specie, il contribuente ha acquistato un immobile in cattivo stato di conservazione e si è immediatamente mosso per farne allestire un progetto di ristrutturazione totale, per il quale ha poi domandato e ottenuto la licenza edilizia, che è

stata in seguito ripresa dall'acquirente. Pochi mesi dopo l'acquisto (avvenuto il 19 novembre 2015), il 15 marzo 2016 l'insorgente ha inoltrato la domanda di costruzione, relativa alla ristrutturazione e sopraelevazione della casa. Il 16 giugno 2016 il Municipio gli ha rilasciato la relativa licenza. Il 18 gennaio 2017 è stato autorizzato l'inizio dei lavori. Il 28 febbraio 2017 il ricorrente ha venduto l'immobile a _____. L'ottenimento della licenza edilizia contribuisce ad incrementare il valore di un immobile e rappresenta un indizio di attività professionale (sentenza TF 2C_1273/2012 del 13 giugno 2013 consid. 3.2).

E. 2.7

Riassumendo, vi sono diversi indizi di attività professionale. Oltre alla breve durata del possesso, all'importante finanziamento bancario, alla professione di notaio esercitata al contribuente e alla sua detenzione di azioni di una società immobiliare, risulta determinante anche il fatto che egli abbia conferito ad un architetto il mandato di progettare una ristrutturazione e sopraelevazione dell'immobile, facendosi rilasciare la relativa licenza edilizia.

E. 3.1

Ci si deve ancora confrontare con la circostanza che il ricorrente avesse trasferito nell'immobile in discussione il proprio domicilio e che sostenga di aver acquistato l'immobile per farne l'abitazione per sé e per la sua futura famiglia, composta da lui, dalla sua futura moglie, e da almeno due figli, che il contribuente intendeva avere (cfr. reclamo del 16 novembre 2023, p. 2).

E. 3.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, quando un contribuente si lancia in un'operazione immobiliare indicando di acquistare un immobile per farne il proprio domicilio principale, ma risulta poi essere finanziato a titolo (quasi) esclusivo da terzi, non si reputa che egli stia gestendo il proprio patrimonio privato, bensì che stia agendo nel quadro di un'operazione commerciale (sentenza TF 2C_1007/2016 del 28 marzo 2017 consid. 5.4 e giurisprudenza citata). D'altra parte, sempre secondo la Suprema Corte, quando si tratta di attribuire alla sostanza commerciale o a quella privata l'immobile, appartenente ad un commerciante di immobili a titolo professionale, da lui stesso abitato, ci si basa sul metodo della preponderanza, cioè sul fatto che sia preponderante l'uso commerciale (acquisto e vendita) o quello privato (abitazione del proprietario) (sentenza 9C_121/2023 del 18 settembre 2023 consid. 4.5).

E. 3.3

In primo luogo, il contribuente avrebbe trasferito il domicilio nella casa appena acquistata. In effetti, immediatamente dopo l'acquisto, ha notificato all'Ufficio controllo abitanti il cambio di domicilio, dall'abitazione dei genitori all'immobile di nuova acquisizione. Ora, nonostante questa modifica formale, è estremamente improbabile che il ricorrente si sia effettivamente trasferito nell'immobile acquistato. D'altronde, non se ne comprenderebbe il motivo, se non quello di voler accreditare la tesi della natura privata dello stesso. Va ricordato che l'insorgente ha trascorso tutta la vita a _____, in particolare nei 5 anni precedenti all'acquisto presso il domicilio dei genitori in _____ (dal 1.08.2010 al 16.11.2015). La casa acquistata nel centro di _____ era in cattivo stato di conservazione e necessitava di risanamento. Ci si domanda dunque per quale ragione vi si sarebbe dovuto trasferire, tanto più che era proprietario di altri immobili. La spiegazione

offerta dal contribuente è che sarebbe una persona di “ poche pretese ” e si sarebbe “ adattato ” alla situazione (cfr. replica spontanea del 24 giugno 2024). Con il patrimonio e i redditi di cui disponeva non si vede tuttavia perché si sarebbe dovuto adattare a vivere in una casa in condizioni precarie, della quale avrebbe occupato peraltro solo una parte. Come rilevato dall’UT, inoltre, il contribuente sembrerebbe essersi limitato a notificare il cambio di domicilio unicamente all’Ufficio controllo abitanti, ma non per esempio alle banche presso cui detiene dei conti privati (cfr. recapito indicato sulla documentazione bancaria allegata alle dichiarazioni d’imposta IC/IFD 2016 e 2017). A far dubitare dell’effettivo trasferimento del ricorrente nella casa appena acquistata è anche il fatto che la moglie non vi ha mai preso domicilio, né prima né dopo il matrimonio, avvenuto il 23 settembre 2016. Per quanto concerne i mesi precedenti, il domicilio separato si spiegherebbe con le convinzioni religiose dei nubendi. Dopo il matrimonio, la moglie si sarebbe rifiutata di trasferirsi perché riteneva l’abitazione troppo grande e poi “in quanto non aveva nessuna intenzione di andare a vivere in un cantiere”. Comunque siano andate le cose, RI 2 è entrata in Svizzera dall’Italia il 1° febbraio 2015 ed ha preso domicilio in Viale _____, dove è tuttora domiciliata, dal 1° gennaio 2019 insieme al marito. È peraltro comprensibile che non volesse vivere in un cantiere, cosa che è dubbio che abbia fatto lo stesso marito.

E. 3.4

Non appare convincente nemmeno la tesi secondo cui il contribuente avrebbe avuto l’intenzione di acquistare la casa per farne l’abitazione familiare per sé, la moglie e i loro futuri due figli, destinando un appartamento ai familiari della futura moglie. Se proprio quest’ultima riteneva che la casa fosse troppo grande, avrebbe manifestato le sue perplessità fin dal momento dell’interessamento del suo futuro marito per l’acquisto e prima almeno che facesse allestire il progetto di ristrutturazione. È dunque poco verosimile che il progetto sia stato elaborato in funzione delle esigenze degli insorgenti. Al contrario, il progetto risulta adattarsi perfettamente alle necessità del futuro acquirente, sposato e con due figli, e nella cui abitazione risultano in effetti abitare, oltre a loro, anche i familiari della moglie. Non è peraltro chiaro quando e in quali circostanze l’acquirente abbia manifestato il proprio interesse per la casa del contribuente. Nel reclamo del 16 novembre 2023, si legge semplicemente che _____ “ visiona il progetto di ristrutturazione della villa e se ne innamora ”. Nella dichiarazione dell’acquirente allegata al ricorso si legge: “ I had... begun the search for a new accomodation to rent... I remember that you were the owner of a nice Villa in Lugano center with a building permission for a complete renovation of the building and construction of an underground garage ”. Ora, la dichiarazione del signor _____ solleva più dubbi di quanti ne chiarisce. Essa, anzitutto, non fa luce sulle tempistiche e sull’iniziativa della presa di contatto. Poi, non si comprende il motivo per il quale il contribuente avrebbe raccontato con tanta dovizia di particolari a _____ dell’acquisto immobiliare, spiegandogli addirittura di avere ottenuto la licenza edilizia per ristrutturare completamente l’immobile e edificare un garage sotterraneo, se non allo scopo di vendergli l’immobile. Alla stessa conclusione conduce anche il fatto, menzionato dall’UT nelle osservazioni al ricorso, che il contribuente non abbia fatto valere, nella dichiarazione per l’imposta sugli utili immobiliari, alcuna spesa di miglioria né provvigioni per mediazione. Si suppone che perlomeno i costi per il progetto di ristrutturazione fossero di una certa importanza. Se li avesse sostenuti il venditore, avrebbe avuto tutto l’interesse a chiederne la deduzione, tanto più che l’utile immobiliare è stato assoggettato all’imposta cantonale con un’aliquota del 30%. Non è pertanto dimostrato che i ricorrenti avessero acquistato l’immobile per farne l’abitazione familiare, mentre al contrario gli indizi oggettivi

disponibili suggeriscono che l'abitazione fosse stata acquistata e il progetto di ristrutturazione allestito e sottoposto alle autorità per approvazione proprio allo scopo di rivendere l'immobile al futuro acquirente.

E. 3.5

Il contribuente adduce poi che l'intento di utilizzare personalmente l'abitazione sarebbe sfumato a causa dei costi di ristrutturazione superiori al previsto e della ferma opposizione della moglie. Neanche questa tesi appare credibile. Colpisce in particolar modo l'impressionante velocità con cui i ricorrenti hanno portato a termine l'acquisto (19 novembre 2015), l'allestimento del progetto di ristrutturazione e l'inoltro della domanda di costruzione (15 marzo 2016) e la successiva vendita dell'immobile (28 febbraio 2017). Riguardo al primo motivo, quello legato ai costi di ristrutturazione eccessivi, si rileva poi che, al più tardi al momento della presentazione della domanda di costruzione, avvenuta il 15 marzo 2016, i ricorrenti dovevano certamente avere una stima dei costi di ristrutturazione. Non si comprende perché il contribuente avrebbe deciso, nonostante i costi di ristrutturazione eccessivi, di procedere con la domanda di costruzione. Riguardo al secondo motivo, la ferma opposizione della moglie, si è già rilevato come appaia poco credibile che abbia manifestato le sue obiezioni solo dopo l'acquisto dell'immobile, il conferimento del mandato all'architetto e la presentazione della domanda di costruzione. Infatti, dato il progetto di vita estremamente preciso del ricorrente ("sposarsi", "avere almeno 2 figli", disporre di una casa con "un appartamento separato per i famigliari della futura moglie") e tenuto conto dell'importante prezzo d'acquisto dell'immobile (fr. 3'600'000, più di 1/3 della sostanza netta del contribuente), egli doveva averne già parlato con la futura moglie, che si era trasferita in Svizzera il 1° febbraio 2015, ben prima dunque dell'acquisto della casa. Tutto lascia ritenere che il contribuente abbia agito con lo scopo di preparare l'immobile alla vendita, così da trarne il massimo profitto possibile. Viste le tempistiche estremamente serrate, è poi altamente probabile che l'intento di rivendita dell'immobile fosse già presente al momento dell'acquisto.

E. 3.6

Se si considera l'insieme dei fatti che hanno condotto alla vendita immobiliare litigiosa, l'intenzione del ricorrente di fare della casa acquistata l'abitazione della sua famiglia è poco credibile. Se anche dovesse effettivamente avere utilizzato (comunque parzialmente) a titolo personale l'immobile per la breve durata del possesso, ciò non basterebbe comunque a condurre alla qualifica dell'oggetto come bene privato, considerati in particolare l'importanza del finanziamento bancario, la breve durata del possesso, la presentazione della domanda di costruzione e, non da ultimo, l'ammontare dell'utile conseguito con la rivendita.

E. 4

In conclusione, il ricorrente ha sfruttato il mercato immobiliare alla stregua di un commerciante professionale: ha infatti acquistato, con un importante finanziamento di terzi, uno storico immobile di Lugano, in stato di conservazione precario, ne ha fatto allestire un piano di ristrutturazione totale su misura del futuro acquirente, per il quale ha poi ottenuto il rilascio della licenza edilizia. Così facendo, il contribuente è riuscito a valorizzare l'oggetto e convincere il futuro acquirente a sborsare 1,9 milioni di franchi in più rispetto al prezzo d'acquisto da lui pagato solo un anno e tre mesi prima. Il ricorso non può pertanto che essere respinto e la decisione impugnata trovare piena conferma. La tassa di giustizia e le

spese di procedura sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. 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 taxa di giustizia di fr. 6'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 6'500.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Co 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.