

## Sentenza del 10/06/2024 n. 291 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte Sezione/Collegio 2

### Intitolazione:

&nbsp;

Alienazioni di beni d'antiquariato ricevuti in eredità - Natura imprenditoriale dell'attività di cessione - Recupero

### Massima:

La presenza di una pluralità di alienazioni, sempre a titolo oneroso, di merci di vario genere, a prezzi non trascurabili, rivolte a soggetti diversi, effettuate anche online, e protrattesi per tre anni, costituiscono un quadro gravemente indiziario, che depone univocamente nel senso di ritenere le operazioni anzidette come significative di una vera e propria attività di impresa. La provenienza ereditaria dei beni oggetto della cessione, nonché la di loro protratta detenzione presso abitazioni private, non escludono, poi, la natura imprenditoriale dell'attività considerata, e quindi l'attribuzione della qualità di imprenditore, in particolare di mercante d'arte, e non di mero speculatore occasionale o collezionista, a coloro i quali esercitano l'attività anzidetta, che in ambito tributario, come più volte precisato dalla S.C. di Cassazione, non necessita dell'elemento dell'organizzazione, tipico della sola nozione civilistica di imprenditore. Inoltre, la cessione in blocchi unitari, in favore di una società commerciale esercente l'attività di commercio elettronico di mobili, oggetti e libri, usati e di antiquariato, nella quale i cedenti rivestono la qualità di soci, dimostra in maniera inequivocabile l'intenzione di immettere i beni sul mercato, per trarne profitto, attraverso un soggetto giuridico specializzato nel settore, confermandone, pertanto, la natura imprenditoriale delle cessioni e la legittimità del recupero di imposta effettuato dall'Agenzia delle Entrate.

### Testo:

Richieste delle parti:

L'Ufficio appellante così conclude:

"A fronte delle considerazioni svolte, lo scrivente Ufficio, come sopra rappresentato e difeso, e con ogni riserva di ulteriormente argomentare, provare e dedurre nei termini di legge, chiede che codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria voglia:

In via principale accogliere l'appello dell'Ufficio e, per l'effetto, riformare integralmente la sentenza n. 285/2/2022 pronunciata il 17/10/2022, depositata il 14/11/2022 dalla sez. 2u00AA della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Alessandria, conseguentemente dichiarando e confermando l'integrale legittimità degli avvisi di accertamento impugnati. Con vittoria di spese, diritti ed onorari relativi ad entrambi i gradi del presente giudizio. Con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio come da nota spese allegata." I contribuenti appellati così concludono:

"Disattesa e reietta ogni avversa eccezione, deduzione e istanza, piaccia a codesta On.le Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Piemonte di Torino, in accoglimento delle su esposte motivazioni in via pregiudiziale e preliminare e/o in fatto e diritto, confermare nel merito la Sentenza n. 285/2/22 della Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Alessandria, pronunciata il 17 ottobre 2022 e depositata in Segreteria il 14 novembre 2022 (non notificata) e, al contempo, riconfermare il già disposto annullamento/nullità/inefficacia dei già impugnati Avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Alessandria, per i periodi d'imposta 2014 e 2015 in esame: I. - in via preliminare e pregiudiziale, per manifesta inammissibilità del Ricorso d'appello tributario così come proposto, ai sensi dell'art. 329 C.p.c. poiché, oltre ad essersi limitato ad un mero richiamo delle argomentazioni già svolte in primo grado, ha avuto riguardo ad una impugnazione parziale che ha comportato acquiescenza espressa alla pronuncia e per acquiescenza parziale che ha determinato rinuncia tacita all'impugnazione;

II. - sempre in via preliminare e pregiudiziale, nullità del procedimento e degli atti notificati, per illegittimità dell'accertamento per mancanza dei presupposti oggettivi e soggettivi (Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 600/1973);

III. - ulteriormente, in via preliminare e pregiudiziale, nullità del procedimento per vizio di motivazione degli Avvisi di accertamento (Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39, comma 2, lett. a), 42 e 43 del D.P.R. n. 600/1973, degli artt. 5-bis e 25 del D.Lgs. n. 446/1997, dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 10 della Legge n. 212/2000 - Statuto dei diritti del contribuente);

IV. - in via principale, in fatto e diritto, per erronea imputazione ad esercizio d'impresa per avvenuta riconducibilità all'art. 2082 C.c. (Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39, comma 2, lett. a), 42 e 43 del D.P.R. n. 600/1973, degli artt. 5-bis e 25 del D.Lgs. n. 446/1997 e dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972);

V. - sempre in via principale, in fatto e diritto, per carenza della prova, omessa dall'Ufficio, in capo al quale gravava, e per assenza di prova contraria rispetto a quelle fornite dai contribuenti (Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 c.civ.);

VI. - sempre in via principale, in fatto e diritto, riformulazione delle spese compensate nel giudizio di primo grado a favore degli appellanti;

VII. - in subordine, nella denegata e non creduta ipotesi di non condivisione di quanto precede in termini di nullità/annullamento/inefficacia, prevedere la riformulazione della pretesa impositiva nella misura che vada ad escludere le vendite on line dei beni privati, in quanto estranei all'ambito dell'antiquariato ed, a livello probatorio, rimasti del tutto ignoti in quanto neppure individuati ed oggettivamente 36 accertati (perfino nella loro natura); ovvero, nella diversa misura che sarà ritenuta di Giustizia e con conseguente applicazione delle sanzioni, soltanto se ritenute applicabili e comunque commisurate nella misura minima. Tutto quanto precede, con conseguenti effetti dirimenti anche in ambito di del maggior contributo INPS (scaturito dall'accertamento). In ogni caso, con condanna alle spese per il primo grado di giudizio, per il quale le spese erano state compensate, e per il presente secondo grado di giudizio, per spese, diritti e onorari di causa. ISTANZA ISTRUTTORIA (PROVE TESTIMONIALI) Si formula istanza di assunzione della prova testimoniale secondo la prevista procedura scritta, affinché possa essere resa da:

1) C St , nato a Novi Ligure (AL) . e residente in Arquata Scrivia (AL), 2) C , nato a Fuscaldo (KR) e residente in Rocchetta Ligure (AL), ;

3) C R E , nato a Novi Ligure (AL) e residente in Rocchetta Ligure (AL), potendosi formulare le seguenti domande e/o quelle che, ulteriormente, potranno essere indicate dall'Autorità Giudiziaria adita:

a) Ha mai conosciuto il defunto Sig. G G , e sapeva qual'era la sua attività lavorativa svolta in vita? b) Dei Sigg.ri G G e M M R , chi di loro conosce e da quando li ha conosciuti? c) Ha mai frequentato le loro abitazioni site in Rocchetta Ligure, rispettivamente ai civici n. 7 e 9 ed in caso affermativo, da quando ciò è avvenuto? d) In ambito dei fotogrammi che Le sono stati prodotti e così contrassegnati:

- Fotogrammi A, G G - anno 2014 (4 pagine);

- Fotogrammi B, G G - anno 2014 (2 pagine);

- Fotogrammi C, G G - anno 2015 (21 pagine);

- Fotogrammi A, M M R - anno 2014 (44 pagine);

- Fotogrammi B, M M R - anno 2015 (19 pagine);

può riferire se ha mai visto detti beni all'interno di ciascuna rispettiva abitazione, altresì precisando di quali di questi si sia trattato? e) ha mai avuto contezza, in qualche modo, in ambito della provenienza di quei beni?" SVOLGIMENTO DEL PROCESSO 1. Con distinti ricorsi, poi riuniti, i sigg.ri G G e M M R impugnavano, avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, quattro avvisi di accertamento, con i quali l'Ufficio contestava loro, per gli anni di imposta 2014 e 2015, l'avvenuto esercizio di attività di impresa ex art. 55 TUIR consistente nella cessione di beni di antiquariato. La vicenda traeva origine dall'attività di commercio di articoli di antiquariato esercitata dal sig. G G , rispettivamente padre e marito dei ricorrenti, di fatto cessata sin dal 1998. Infatti, in previsione della cessazione dell'attività, il sig. G G aveva escluso dalla sua attività commerciale numerosi beni, in quel momento scarsamente appetibili, preferendo donarli ai propri familiari quantomeno al fine di conservarne il valore. Detti beni erano poi stati oggetto di cessione a terzi da parte dei ricorrenti, che, in qualità di privati non esercenti attività commerciale, non assoggettavano le cessioni ad imposizione. L'Ufficio, per parte sua, qualificava tali cessioni come avvenute nell'ambito di un'attività commerciale non dichiarata e, conseguentemente, previa attribuzione ex officio di una partita IVA riferita a quell'attività, le assoggettava ad imposizione ai fini sia delle imposte dirette che di quelle indirette. A sostegno delle impugnazioni avverso gli avvisi in questione, i contribuenti deducevano anzitutto il difetto di motivazione degli atti impugnati e comunque l'illegittimità dell'accertamento, in assenza dei presupposti oggettivi e soggettivi necessari per il recupero di imposta operato. Chiedevano quindi l'annullamento degli atti impugnati. 2. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, contestando le affermazioni avversarie e ribadendo la correttezza del proprio operato. Concludeva conseguentemente per il rigetto del ricorso dei contribuenti. 3. La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Alessandria, con sentenza datata 17.10.2022, accoglieva tutti i ricorsi dei contribuenti, rilevando che non destava alcuno stupore il fatto che un antiquario, in prossimità della cessazione della sua attività, avesse donato ai familiari alcuni beni rimasti invenduti, mentre la mancata conservazione della documentazione riferita alle rimanenze di magazzino, a distanza di oltre un decennio dai fatti, rispondeva alla normativa vigente, né poteva essere imputato ai ricorrenti il mancato possesso, a distanza di 16 anni dalla morte del congiunto, di documentazione utile a ricostruire la provenienza di quei beni. Il giudice di prime cure, nondimeno, compensava tra le parti le spese di lite, in ragione della complessità della vicenda e della mancata disponibilità, da parte dei ricorrenti, di prove documentali dell'ammontare delle cessioni. 4. Avverso tale decisione, proponeva tempestivo appello l'Ufficio, censurando la sentenza di primo grado laddove non aveva adeguatamente considerato la natura di impresa commerciale svolta dagli attuali ricorrenti e ribadiva la totale carenza di prova circa la provenienza dei beni fatti oggetto di cessione. 5. In data 16.12.2023, si costituivano nel giudizio di appello i contribuenti, eccependo anzitutto l'inammissibilità dell'appello, poiché privo di specifici motivi di impugnazione su ciascuno dei punti fatti oggetto della

decisione di primo grado. Insistevano, altresì, nel ritenere privi di motivazione gli avvisi impugnati e, nel merito, ribadivano le difese già assunte, escludendo che si fosse trattato di vendite compiute nell'esercizio di un'attività di impresa. Assumevano quindi la correttezza della decisione impugnata, di cui chiedevano l'integrale conferma. 6. In data 24.5.2024 i contribuenti depositavano memoria illustrativa, contestando la pertinenza della giurisprudenza tributaria e della Corte di Giustizia UE, citata dalla controparte. Per contro, invocavano una recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione allo scopo di escludere, nella specie, la sussistenza di un'impresa commerciale. All'esito dell'udienza pubblica in data 5.6.2024, la Corte di Giustizia di Secondo Grado del Piemonte pronunciava la presente sentenza. MOTIVI DELLA DECISIONE 1. Ai fini della decisione, occorre anzitutto rilevare che - contrariamente a quanto assume la difesa dei contribuenti - non è ravvisabile alcuna inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per il solo fatto che il ricorso introduttivo del presente grado di giudizio non ha specificamente contestato tutte le singole parti della sentenza impugnata. E', infatti, di tutta evidenza che l'impugnazione risulta sicuramente ammissibile anche laddove abbia censurato soltanto i profili motivazionali della sentenza appellata ritenuti non corretti e riferiti agli aspetti della decisione ritenuti utili per giungere alle diverse conclusioni auspiccate dall'appellante. 2. Ciò posto, con riguardo alla sostanza della controversia è doveroso premettere che gli avvisi di accertamento in questione traggono pacificamente origine da un controllo fiscale operato alla società G S.r.l., all'esito del quale, trattandosi di società a carattere familiare, la verifica era stata estesa anche ai conti dei soci della stessa, gli attuali appellati. Orbene, nell'ambito di tali controlli, era emerso che G G , nel periodo compreso tra il gennaio e l'ottobre del 2014 aveva effettuato dodici cessioni di beni "on line" (per l'importo complessivo di u20AC 4.853,00) e, nel periodo compreso tra il marzo ed il dicembre 2015, altre dieci cessioni "on line" (per complessivi u20AC 5.507,00). Era risultata, inoltre, la vendita, da parte sua, di beni di antiquariato alla G S.r.l., per complessivi u20AC 7.100,00 nell'anno 2014 e per u20AC 19.500,00 nell'anno 2015 (oltre che per u20AC 11.000,00 nel 2016). Allo stesso modo, era stato accertato che M M R nel 2014 aveva ceduto "on line", in due occasioni, testi notarili per u20AC 1.200,00, mentre nel corso del 2015 aveva effettuato ulteriori vendite "on line" per l'importo complessivo di u20AC 7.646,59. Infine, anche la sig.ra M aveva ceduto beni di antiquariato alla G S.r.l. per u20AC 49.500,00 nel 2014 e per u20AC 35.000,00 nel 2015 (oltre che per u20AC 3.000,00 nel 2016). Tali circostanze di fatto, esposte negli avvisi di accertamento qui impugnati, non sono mai state contestate dalla difesa dei contribuenti e devono, pertanto, ritenersi elementi pacifici tra le parti. Invero, l'oggetto del contendere inerisce esclusivamente alla qualificazione giuridica di quelle operazioni, che l'Agenzia delle Entrate ritiene costituire il risultato di una vera e propria attività di impresa commerciale, mentre i contribuenti sostengono essersi trattato di mere compravendite tra privati che avevano avuto per oggetto beni da loro ereditati dal defunto G G , già titolare di una ditta di antiquariato (cessata nel 1998). 3. Alla luce di queste premesse, è doveroso rilevare che l'esposizione, operata negli avvisi di accertamento impugnati, degli elementi di fatto posti a fondamento delle conclusioni raggiunte dall'Ufficio, in merito alla qualificazione giuridica di quelle operazioni, appalesa con tutta evidenza la totale infondatezza dell'eccezione sollevata dai contribuenti con riguardo ad una supposta invalidità degli atti impugnati derivante da un difetto di motivazione. La semplice lettura degli atti impugnati dai contribuenti rende, invero, palese la ragione dei recuperi di imposta effettuati, consentendo il pieno esercizio del diritto di difesa, peraltro anche compiutamente attuato dai soggetti interessati attraverso la proposizione dei ricorsi giudiziali. 4. Ciò posto, nel merito, è doveroso anzitutto ricordare gli insegnamenti giurisprudenziali della Suprema Corte in merito ai criteri che devono essere seguiti dall'interprete per individuare la fattispecie fattuale a cui l'ordinamento giuridico ricollega l'imposizione oggetto della presente controversia. Soccorre, a questo proposito, la recente [pronuncia della Cassazione 8.3.2023 n. 6874](#), la cui massima recita:

"In tema di redditi d'impresa, il reddito del mercante d'arte - cioè, il soggetto che, a differenza dello speculatore occasionale e del collezionista, professionalmente e abitualmente esercita il commercio delle opere d'arte, ancorché in maniera non organizzata imprenditorialmente, al fine di trarre un profitto dall'incremento del loro valore - va tassato quale reddito d'impresa ex [art. 55 del TUIR](#), poiché, ai fini delle imposte sui redditi, l'esercizio delle attività di cui all'[art. 2195 c.c.](#), se abituale, determina sempre la sussistenza di un'impresa commerciale, indipendentemente dall'assetto organizzativo scelto. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata nella parte in cui aveva qualificato il contribuente come "mercante d'arte" e non quale "collezionista", in ragione del numero e della frequenza delle alienazioni di opere di artisti di rilievo per importi elevati)." Infatti, la motivazione di detta pronuncia di legittimità ha fornito preziosi elementi per distinguere la "qualificazione del contribuente, se come mercante d'arte, e quindi come imprenditore, come preteso dall'Agenzia, o come collezionista, come dedotto dal ricorrente, quale soggetto privato che occasionalmente effettua transazioni aventi ad oggetto opere d'arte, essendo diversi i risvolti fiscali derivanti dalla attribuzione della prima o della seconda qualifica.". I Supremi Giudici hanno invero anzitutto chiarito che:

"3.3. Con riferimento alla qualificazione del soggetto come imprenditore va preliminarmente rilevato che la legislazione fiscale e quella civilistica non sono coincidenti: l'[art. 2082 c.c.](#) considera imprenditore chi svolge un'attività economica organizzata in modo professionale, mentre l'[art. 55 TUIR](#) non richiede il requisito dell'organizzazione, ma la mera professione abituale delle attività di cui all'[art. 2195 c.c.](#), anche non svolta in modo esclusivo. 3.4. u00C8 pacifico nella giurisprudenza di questa Corte -anche sulla base della normativa e della giurisprudenza unionale in materia di IVA- che la nozione civilistica e quella tributaristica di "imprenditore commerciale" divergano per un aspetto essenziale, ossia quello della necessità dell'"organizzazione", essendo tale requisito indispensabile per il diritto civile, non indispensabile per quello tributario, ai fini del quale è sufficiente la "professionalità abituale" dell'attività economica, anche senza l'"esclusività" della stessa (v. sul piano normativo gli artt. 55, già 51, TUIR, 4, [d.P.R. 633/1972](#); nella giurisprudenza di questa Corte, Sez. 5? [Sentenza n. 19237 del 07/11/2012](#); [Sez. 5 Sentenza n. 25777 del 05/12/2014](#); [n. 8982 del 06/04/2017](#); [n. 15021/2020](#);

[n. 36502 2022](#)). La giurisprudenza ha in più occasioni ribadito che l'[art. 55 del T.U.I.R.](#) intende come tale l'esercizio

per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'[art. 2195 c.c.](#), anche se non organizzate in forma d'impresa, e prescinde quindi dal requisito organizzativo che costituisce, invece, elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale ancorché non esclusiva (da ultimo Cass. n. 36992 del 2022; [Cass. 20 dicembre 2006, m 27211](#)). Proprio con riferimento al mercante d'arte questa Corte ne ha riconosciuto la qualità di imprenditore commerciale in presenza di una rudimentale organizzazione aziendale e dell'acquisto, per la rivendita, di numerose opere d'arte, nonché dello svolgimento di attività promozionali ([Cass. n. 15769 del 13/08/2004](#)). Nella indicata sentenza la Corte ha rilevato che la "reiterazione di atti, oggettivamente suscettibili di essere qualificati come atti d'impresa - i quali possono aversi anche prima che si siano instaurati rapporti con i terzi destinatari del prodotto dell'impresa stessa, allorché siano stati posti in essere atti economici preparatori che permettano di individuare l'oggetto dell'attività ed il suo carattere commerciale - rende manifesto che non si tratta di operazioni isolate, ma di attività professionalmente esercitata". 3.5. Ciò anche con riferimento all'IVA, in quanto l'[art. 4, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972](#), in tema di IVA - così come l'analogo [art. 55, comma 1, del T.U.I.R.](#) - intende come tale "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva", delle attività indicate dall'[art. 2195 cod. civ.](#), anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde quindi dal requisito organizzativo, che costituisce invece elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, anche se non esclusiva (Cass. n. 20433 del 2011; n tema di imposte sui redditi, Cass. nn. 17013 e 17894 del 2002, [27211 del 2006](#), 19237 del 2012). L'espressione "esercizio per professione abituale" dell'attività va intesa, più semplicemente, come esercizio dell'attività in via abituale, cioè non meramente occasionale. Occorre, cioè, che l'attività sia svolta con caratteri di stabilità e regolarità e che si protragga per un apprezzabile periodo di tempo, pur se non necessariamente con rigorosa continuità (cfr. Cass. 6853/2016, in motivazione). Inoltre, non può escludersi la qualità di imprenditore in colui il quale compia un unico affare, di non trascurabile rilevanza economica, a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di operazioni (in tal senso, con specifico riguardo all'IVA, cfr. Cass. nn. 1987 del 1984; 3690 del 1986; 2021, 3406 e 4407 del 1996; 10430 del 2001; 9776 del 2003). La Corte di Giustizia ha precisato che per impresa debba intendersi "qualsiasi entità esplicante un'attività economica, indipendentemente dallo stato giuridico di questa entità e dal suo modo di finanziamento" ([CGCE 23 Aprile 1991, Klaus Haner e Fritz Elser c. Macroton GmbH, causa C-41/90](#)). Ai sensi di questa nozione, non rileva né la forma giuridica né il tipo di attività svolta, né l'organizzazione interna o le finalità perseguite dal soggetto; a rilevare è soltanto l'attività economica posta in essere, la quale permette di "caratterizzare la nozione in senso funzionale e quindi dare uno spettro applicativo assai più esteso alla disciplina comunitaria". Più nello specifico, all'interno della nozione di attività economica si rintraccia "qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi in un determinato mercato" (CGCE, 16 giugno 1987, C118/85, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana). Secondo Corte di giustizia UE, [sentenza 26 marzo 2009, causa C-113/07](#), Selex Sistemi Integrati/Commissione e Eurocontrol), la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento ([sentenze 23 aprile 1991, causa C-41/90](#), - Hofner e Elser, Racc. pag. 1-1979, punto 21; 16 novembre 1995, causa C-44/94, Fédération française des sociétés d'assurances e a., Racc. pag. 16 4013, punto 14, e 11 dicembre 1997, causa C-55/96, RAD Centre, Racc. pag. 1-7119, punto 21), quale attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato ([Corte giustizia, sent. 16 giugno 1987, causa 118/85, Commissione/Italia](#), Racc. pag. 2599, punto 7; cause riunite da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e a., Racc. pag. 1-6451, punto 75, nonché 1-0 luglio 2008, causa C49/07, MOTOE, Racc. pag. 174863, punto 22). L'affermazione rinvenibile al punto 134 della più recente decisione della Commissione UE 14.8.2015, 5549 laddove si dice che i «soggetti che non svolgono attività economica [...] non vanno considerati come imprese», rappresenta una chiara conferma del fatto che la nozione di impresa in ambito unionale è costruita sul concetto di attività economica, nel senso individuato dalla citata giurisprudenza della Corte di giustizia (cfr. Cass. sez. 5 ord. 29905 del 2017). 3.6. Ciò premesso, e preso atto che il [Testo Unico delle Imposte sui Redditi](#) non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati, va definito come mercante di opere d'arte colui che professionalmente e abitualmente ne esercita il commercio - anche in maniera non organizzata imprenditorialmente - col fine ultimo di trarre un profitto dall'incremento del valore delle medesime opere; come speculatore occasionale, chi acquista occasionalmente opere d'arte per rivenderle allo scopo di conseguire un utile. Il collezionista è, infine, chi acquista le opere per scopi culturali, con la finalità di incrementare la propria collezione e possedere l'opera, senza l'intento di rivenderla generando una plusvalenza. L'interesse del collezionista è quindi rivolto non tanto al valore economico della res quanto a quello estetico-culturale, per il piacere che il possedere le opere genera, per l'interesse all'arte, per conoscere gli artisti, per vedere le mostre. 3.7. Con riguardo alla casistica di cui sopra, il sistema fiscale italiano prevede, come anticipato, conseguenze differenti: per il primo (il mercante d'arte) si è in presenza di redditi d'impresa ex artt. 55 ss. TUIR e di passività ai fini IVA come previsto dall'[art. 4 del d.P.R. 633/1972](#). Lo speculatore occasionale potrà generare i redditi diversi di cui all'art. 67, c. 1, [lett. i](#), TUIR non trovando però assoggettamento ai fini IVA per mancanza del requisito dell'abitudine. Il collezionista invece non sarà soggetto ad alcuna imposizione. La dottrina ha enucleato gli elementi su cui fondare la diversa qualificazione, quali: lo scopo dell'acquisto, la frequenza e il numero delle transazioni, la durata del possesso, le attività finalizzate a facilitare la vendita e infine l'esame delle ragioni che hanno portato all'alienazione. La giurisprudenza ha individuato il discrimine sulla base del requisito dell'abitudine, di cui all'[art. 55 TUIR](#) sopra richiamato in tema di reddito d'impresa. Questa Corte ha così rinvenuto l'esistenza di un'attività commerciale in ragione di elementi significativi idonei a dimostrare la sistematicità e la professionalità dell'attività d'impresa: numero delle transazioni effettuate, importi elevati, quantitativo di soggetti con cui venivano intrattenuti rapporti, varietà della tipologia di beni alienati, statuendo che non rileva, ai fini impositivi, che il profitto conseguito venga capitalizzato in beni e non in denaro, in quanto porta sempre intrinsecamente un arricchimento del patrimonio personale del soggetto ([Cass. 31 marzo 2008, n. 8196](#)). u00C8 così

stata rinvenuta un'attività commerciale in presenza simultaneamente della rilevanza dell'investimento e dell'esclusione dell'utilizzo nella sfera personale dei beni oggetto di compravendita (Cass. 20 dicembre 2006, n. 27211).". 5. Orbene, alla luce di questi chiari principi, è doveroso evidenziare che, nel caso di specie - diversamente da quanto ritenuto dalla decisione di prime cure - è individuabile un quadro gravemente indiziario che depone univocamente nel senso di ritenere le plurime cessioni poste in essere dagli attuali contribuenti come significative di una vera e propria attività di impresa mercantile (di oggetti di antiquariato). Infatti, sul punto, occorre anzitutto sottolineare che le cessioni da parte dei contribuenti non sono state affatto occasionali, poiché concretatesi in una pluralità (non esigua) di vendite, rivolte a soggetti diversi (anche attraverso canali di vendita on line) e protrattesi per un lungo periodo di tempo (addirittura tre anni). Inoltre, si è sempre trattato di alienazioni a titolo oneroso, di merci pacificamente di vario genere, avvenute per prezzi tutt'altro che trascurabili (per alcune decine di migliaia di Euro, complessivamente) e, quindi, significative di un elevato valore dei beni in questione. A ciò si aggiunga che gli attuali ricorrenti sono persone che non risultano affatto estranee al mondo del commercio dell'antiquariato, essendo entrambi soci di una società (la G S.r.l.) esercente pacificamente proprio l'attività di "commercio elettronico di mobili ed oggetti, usati e di antiquariato, commercio elettronico di libri usati e d'antiquariato, commercio all'ingrosso di mobili, oggetti, libri, usati e di antiquariato" (come precisato dall'Ufficio nell'atto di appello, senza che sul punto sia mai intervenuta alcuna contestazione da parte degli attuali appellati). Inoltre, proprio il fatto che una consistente parte di quelle cessioni sia avvenuta in blocchi unitari, frazionati per ciascuno degli anni di imposta in questione, proprio in favore di quella società commerciale, dimostra univocamente la natura di quelle vendite come dirette ad immettere i beni sul mercato, per trarne profitto, anche avvalendosi di un soggetto giuridico specializzato nel settore. A ben vedere, poi, pure l'asserita - dagli stessi attuali appellati - provenienza di quei beni da una precedente attività commerciale di antiquario, svolta dal dante causa di G G e M M R , finisce per confermare ulteriormente il fatto che il possesso degli oggetti in questione da parte di questi ultimi, pur protrattosi per alcuni anni dopo la morte del de cuius, non rispondeva affatto ad un personale desiderio collezionistico degli aventi causa, bensì semplicemente ad una volontà conservativa di quei beni di valore (da costoro non scelti, bensì ereditati) in vista di una loro ricollocazione sul mercato antiquario, come poi concretamente avvenuto negli anni di imposta qui in esame. Invero, gli stessi appellati non hanno mai prospettato una ragione di quelle plurime alienazioni diversa dalla realizzazione di un profitto economico dalle stesse. Appare quindi ampiamente dimostrato l'esercizio da parte dei sigg.ri G G e M M R di una sistematica e professionale attività di commercio, suscettibile di essere sottoposta all'imposizione di cui qui si tratta, a nulla rilevando (come si è visto) la forma attraverso la quale la stessa è stata esercitata. Giova precisare che, alla luce dei sopraricordati insegnamenti della Suprema Corte, risultano irrilevanti, al fine di escludere la natura imprenditoriale dell'attività svolta dagli attuali appellati, la provenienza ereditaria di quei beni o la protratta detenzione di questi ultimi presso le abitazioni dei sigg.ri G e M . Si tratta, invero, di circostanze che non contribuiscono in alcun modo a connotare la tipologia dell'attività e che, quindi, non occorre accertare in questa sede. Si appalesano, dunque, del tutto superflue le richieste di prova orale avanzate dalla difesa dei contribuenti, poiché aventi ad oggetto esclusivamente capitolarioni inerenti alle predette irrilevanti tematiche. 6. Pertanto, sulla scorta delle argomentazioni che precedono, la decisione appellata deve essere interamente riformata. La completa soccombenza dei contribuenti impone, infine, di condannarli, in solido tra loro, al pagamento delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. in riforma della decisione di primo grado, respinge tutti i ricorsi dei contribuenti avverso gli avvisi di accertamento impugnati, condanna i contribuenti appellati alla refusione delle spese di lite, che si liquidano quanto al primo grado di giudizio in complessivi u20AC 1.500,00 e, quanto al secondo grado, in complessivi u20AC 2.000,00. Torino, 5.6.2024.