

TI_GERICHTE 80.2011.6 vom 22. Dezember 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-12-22, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.6

FR: TI_GERICHTE 80.2011.6 du 22 décembre 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2011.6 del 22 dicembre 2011

Regeste

Assoggettamento limitato: contribuente illimitatamente imponibile in un altro cantone, mediazione nella vendita di immobili in Ticino, assenza di base legale per l'imposizione

Erwägungen

E. 1

Secondo l'art. 61 cpv. 2 lett. b LT, le persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva all'estero sono assoggettate all'imposta se fanno commercio di immobili siti nel Cantone o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari. Tale disposizione della legge cantonale è conforme alle indicazioni contenute nella legge-quadro federale, cioè all'art. 21 cpv. 2 lett. b della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID; RS 642.14). L'assoggettamento all'imposta cantonale di una persona giuridica che funge da intermediario in operazioni immobiliari presuppone pertanto che essa abbia sede e amministrazione effettiva all'estero. Le disposizioni menzionate non rientrano cioè fra quelle che consentono di assoggettare all'imposta anche una persona giuridica che ha sede e amministrazione effettiva fuori cantone, cioè assoggettata illimitatamente all'imposta in un altro cantone della Confederazione, come previsto dall'art. 61 cpv. 1 LT e dall'art. 21 cpv. 1 LAID. L'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID si limita pertanto a consentire ai cantoni di introdurre nella loro legislazione tributaria una base legale che gli permetta di assoggettare all'imposta i contribuenti esteri che si dedicano alla mediazione in relazione ad immobili situati nel cantone (cfr. Athanas/Widmer, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, 2 a ediz., Basilea 2002, n. 23 e 24 ad art. 21 LAID, p. 332).

E. 2.1

Nella fattispecie, la ricorrente è una società che ha sede a _____ (ZG), ma la cui amministrazione effettiva è a _____ (ZH). Essa è pertanto assoggettata illimitatamente alle imposte sull'utile e sul capitale nel Canton Zurigo. Avendo la contribuente svolto attività di mediazione in relazione ad una importante promozione immobiliare ad _____, la Divisione delle contribuzioni le ha notificato la decisione di assoggettamento all'imposta cantonale ticinese. La tesi dell'autorità fiscale cantonale è fondata su una sentenza del Tribunale federale, che nel 2002 ha stabilito che nei rapporti intercantonali il diritto di imporre le provvigioni per la mediazione deve essere attribuito esclusivamente al cantone di situazione dell'immobile (sentenza dell'8 gennaio 2002 n. 2P.289/2000, in ASA 71 p. 416 = RF 57/2002 p. 148 = StE 2002 A 24.32 n. 6 = RDAF 2001 II 506).

E. 2.2

La sentenza citata dall'autorità fiscale nella sua decisione si confrontava con una questione di doppia imposizione intercantonale. Una società anonima con sede a Ginevra aveva percepito provvigioni per la vendita di immobili situati nel Canton Vaud. Queste provvigioni erano state assoggettate all'imposta sull'utile nel Canton Ginevra, ma il cantone di situazione degli immobili le aveva a sua volta sottoposte all'imposta sugli utili immobiliari, nella misura in cui eccedevano il 5% del prezzo di vendita degli immobili. Secondo l'Alta Corte, la remunerazione del mediatore immobiliare è proporzionale al prezzo di vendita dell'immobile, sicché vi è una stretta connessione fra la provvigione e l'immobile venduto tramite l'opera del mediatore. Il proprietario che pattuisce una remunerazione proporzionale a favore del mediatore rinuncia ad una parte del valore del suo immobile. Il mediatore consegue in tal modo una parte del valore dell'immobile. Sebbene egli non sia proprietario dell'immobile, si deve ritenere che partecipi parzialmente, sul piano economico, alla vendita, sul cui guadagno dispone di un diritto personale fondato sul contratto di mediazione. La sua situazione si può assimilare pertanto a quella del commerciante di immobili a titolo professionale, che è anche proprietario giuridico dell'immobile. Secondo il Tribunale federale, non si vede allora cosa potrebbe giustificare che un'attività identica sia imposta ora nel luogo di situazione dell'immobile ora alla sede del contribuente, a dipendenza del fatto che sia riconducibile ad un commerciante o ad un semplice mediatore immobiliare (ASA 71 p. 416 = RF 57/2002 p. 148 = StE 2002 A 24.32 n. 6 = RDAF 2001 II 506, consid. 4b).

E. 2.3

I giudici federali si sono a questo punto confrontati con la differenza esistente fra le fattispecie di assoggettamento limitato previste per le persone fisiche, da un lato, e per le persone giuridiche, dall'altro. Come si è già ricordato in precedenza (v. supra, consid. 1), infatti, l'art. 21 LAID non prevede alcun assoggettamento in virtù dell'attività di mediazione immobiliare, per la persona giuridica con sede o amministrazione effettiva in un altro cantone. Per l'art. 4 cpv. 1 LAID, invece, le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale nel Cantone sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica, fra l'altro, se servono da intermediari nel commercio di immobili. Sebbene nel periodo fiscale litigioso (1994) non fosse ancora scaduto il termine attribuito ai cantoni per conformarsi alla LAID, il Tribunale federale ha nondimeno ritenuto di dover verificare la soluzione anche alla luce della legge quadro. Ha così preso le distanze dalla dottrina, che riteneva che il legislatore fosse incorso in un errore nella formulazione dell'art. 4 cpv. 1 LAID. Pur ammettendo che il legislatore non avesse voluto istituire un regime diverso per le persone fisiche e per quelle giuridiche, ha peraltro rilevato che dai materiali legislativi non si poteva ricavare alcuna indicazione a supporto della tesi che la soluzione adottata per le persone giuridiche fosse quella voluta dal legislatore. Dagli articoli della legge sull'armonizzazione esaminati non si poteva trarre alcun aiuto per risolvere la questione (ASA 71 p. 416 = RF 57/2002 p. 148 = StE 2002 A 24.32 n. 6 = RDAF 2001 II 506, consid. 4c). La sentenza del 2002 conclude pertanto affermando che il diritto di imporre le provvigioni per la mediazione immobiliare è riservato al cantone di situazione dell'immobile e che il Tribunale amministrativo vedese non aveva violato il divieto di doppia imposizione (art. 127 cpv. 3 Cost.), ammettendo che il Canton Vaud avesse il diritto di imporre integralmente le provvigioni (ASA 71 p. 416 = RF 57/2002 p. 148 = StE 2002 A 24.32 n. 6 = RDAF 2001 II 506, consid. 4d).

E. 3.1

Dalle considerazioni che precedono discende la conseguenza che, per quanto concerne il diritto della doppia imposizione intercantonale, spetta al cantone di situazione dell'immobile il diritto di imporre le provvigioni conseguite da un contribuente assoggettato illimitatamente all'imposta in un altro cantone. Per quanto concerne invece il diritto dell'armonizzazione, vi è una evidente discrepanza fra quanto previsto per le persone fisiche e la disciplina riservata alle persone giuridiche. Sebbene il Tribunale federale abbia escluso che si possa sostenere che la soluzione adottata all'art. 4 LAID per le persone fisiche sia frutto di un errore del legislatore, la Corte non ha tuttavia neppure affermato che quest'ultimo volesse estendere la stessa soluzione anche alle persone giuridiche. In altri termini, non ha stabilito che l'art. 21 LAID debba essere interpretato *contra legem*, conformando cioè la disciplina prevista per le persone giuridiche a quella riservata alle persone fisiche. D'altronde, come già ricordato, nel caso esaminato il termine attribuito ai cantoni per conformarsi alla LAID non era ancora scaduto, sicché la legge federale non era ancora prevalente sul diritto cantonale difforme. Certo, dà da pensare il fatto che il legislatore federale, dopo la sentenza del Tribunale federale, non sia intervenuto perlomeno per uniformare il regime previsto per le persone fisiche e quello valido per le persone giuridiche, sebbene la stessa Alta Corte avesse chiaramente lasciato intendere di non auspicare una soluzione diversa nei due casi. Nel caso delle persone fisiche, infatti, la base legale nella legge sull'armonizzazione prevede l'assoggettamento del mediatore domiciliato in un altro cantone, sicché per i periodi fiscali a partire dal 2001 tale fattispecie di assoggettamento limitato dovrebbe imporsi anche sul diritto cantonale difforme, per effetto dell'art. 72 cpv. 2 LAID (sull'argomento cfr. anche Meier, *Steuerliche Behandlung von Kommissionen einer Immobilienmaklerin im interkantonalen Verhältnis*, in ST 2002 p. 840). Fino ad un'eventuale modifica dell'art. 21 LAID, dovrebbe per contro essere escluso un assoggettamento della persona giuridica in base al diritto federale dell'armonizzazione.

E. 3.2

Ora, se la LAID non obbliga i cantoni ad assoggettare all'imposta le provvigioni incassate dalle persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva in un altro cantone, tale obbligo non può neppure fondarsi sul diritto della doppia imposizione intercantonale. A tale riguardo, è opportuno ricordare che le disposizioni del Tribunale federale fondate sull'art. 127 cpv. 3 Cost. sono semplici norme "di collisione". Esse hanno cioè un effetto esclusivamente negativo, nel senso che limitano la sovranità fiscale dei cantoni. Se un cantone intende far uso di una facoltà d'imposizione attribuitagli dalla giurisprudenza relativa al divieto di doppia imposizione, esso necessita della relativa base nel diritto cantonale (Locher, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, 2ª ediz., Manno 2010, p. 7; de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, Berna 2005, n. 28, p. 12 e giurisprudenza e dottrina citate).

E. 3.3

Come si è già avuto modo di rilevare, l'art. 61 cpv. 2 lett. b LT afferma che le persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva all'estero sono assoggettate all'imposta se fanno commercio di immobili siti nel Cantone o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari. In tal modo, il legislatore ticinese ha adottato una disposizione identica all'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID. Ma c'è un'altra considerazione che merita di essere proposta. Fino alla fine del 2000, la legge tributaria conosceva la stessa difformità fra le disposizioni valide per le persone fisiche e quelle valide per le persone giuridiche, che si riscontra nella LAID. Infatti, l'art. 3 cpv. 1 lett. d LT prevedeva che fossero assoggettate

all'imposta in virtù della loro appartenenza economica le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali nel Cantone che fungevano da intermediari in operazioni concernenti immobili situati nel Cantone. Ora, nel 2000, quando ha presentato il disegno di legge con cui completava l'adeguamento della legge tributaria alla LAID, il governo cantonale ha rilevato che tale disposizione era "contraria alle attuali regole del diritto fiscale intercantonale" ed ha precisato quanto segue: Secondo queste regole (configurando la provvigione un reddito da attività) l'imposizione dei residenti in altri cantoni non avviene infatti nel luogo di situazione dell'immobile, ma in quello di domicilio o dimora fiscale del contribuente interessato (quindi nell'altro cantone). Se l'intermediario è invece domiciliato all'estero la provvigione è assoggettata nel Cantone (con la riserva delle Convenzioni doppia imposizione). (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5016 del 27 giugno 2000, Progetto di modifica della legge tributaria e del decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti, in Verballi del Gran Consiglio 2000, p. 2890). Il governo cantonale ha così proposto al parlamento, "malgrado il tenore (contrario) dell'articolo 4 capoverso 1 LAID", di spostare la "casistica che riguarda questa imposizione, dalla lettera d) dell'attuale articolo 3 capoverso 1, al più confacente articolo 4 capoverso 1 (nuova lettera g) che concerne solo le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera". Il Consiglio di Stato ha anche sottolineato che tale soluzione è adottata dalla stessa LAID "(più coerentemente) in relazione all'assoggettamento – per lo stesso motivo (proventi da intermediazioni immobiliari) – delle persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva all'estero (cfr. art. 21 cpv. 2 lett. b LAID e art. 61 cpv. 2 lett. b LT)" (cfr. Messaggio cit., p. 2890). Nel messaggio, si rileva infine che l'adattamento ha "carattere più che altro formale", in quanto la prassi dell'autorità fiscale è già conforme alle regole del diritto fiscale intercantonale, così come precedentemente esposte (*ibidem*). A partire dal periodo fiscale 2001, pertanto, il Canton Ticino ha modificato la propria legislazione, nel senso di rinunciare all'assoggettamento dei mediatori immobiliari residenti in un altro cantone, anche quando si tratta di persone fisiche.

E. 3.4

Dunque, non solo la legislazione cantonale ticinese prevede l'assoggettamento limitato delle persone giuridiche che svolgono attività di mediazione immobiliare in relazione ad immobili situati nel cantone solo nel caso in cui tali società abbiano la sede e l'amministrazione effettiva all'estero, ma, in seguito ad una modifica della legge intervenuta nel 2000, ha voluto rinunciare alla possibilità, precedentemente codificata all'art. 3 cpv. 1 LT, di imporre le persone fisiche residenti in un altro cantone, per le provvigioni conseguite con la vendita di immobili situati nel Canton Ticino. Poiché, come precedentemente ricordato (consid. 3.2.), il cantone che intende far uso di una facoltà d'imposizione attribuitagli dalla giurisprudenza relativa al divieto di doppia imposizione deve introdurre un'apposita base nel diritto cantonale, nel caso in discussione si deve concludere che il Canton Ticino non dispone di una base legale che preveda l'assoggettamento (limitato) di una persona giuridica con sede ed amministrazione effettiva in un altro cantone, per le provvigioni percepite con l'attività di mediazione relativa ad immobili situati sul territorio cantonale (cfr. anche Locher, op. cit., p. 7 e p. 158 ed in particolare l'esempio 3, che propone proprio il caso in discussione, affermando che "per il momento i cantoni di Berna e Ticino non dispongono ancora (contrariamente alle relazioni internazionali) di una norma di legge che permetta loro di imporre tali provvigioni – nelle relazioni intercantionali – nel luogo di situazione dell'immobile").

E. 4

La decisione impugnata, con la quale l'autorità fiscale ticinese ha confermato l'assoggettamento limitato (per appartenenza economica) della ricorrente, per l'attività di mediazione esercitata in relazione alla vendita di immobili situati nel cantone, non è pertanto conforme al diritto vigente. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione di assoggettamento all'imposta cantonale del 22 ottobre 2010 e la decisione su reclamo del 22 dicembre 2010 sono annullate. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 1'500.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il
segretario:

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