

TI_GERICHTE 80.2022.52 vom 4. Februar 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-02-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.52

FR: TI_GERICHTE 80.2022.52 du 4 février 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.52 del 4 febbraio 2022

Regeste

Imposta di successione donazione: assunzione dell'imposta di donazione da parte del donante, ulteriore donazione, donazione di sostanza mobiliare, non imponibile nel Cantone di situazione dell'immobile donato

Erwägungen

E. 1

La ricorrente ha beneficiato nel 2014 della donazione di un immobile sito a Zurigo. Siccome la donante, a quel momento domiciliata nel Canton Ticino, si è assunta anche il pagamento dell'imposta di donazione, l'autorità fiscale del Canton Zurigo, competente per assoggettare all'imposta la donazione immobiliare, ha considerato nella base imponibile anche questa ulteriore liberalità a favore della donataria. Quando il fisco ticinese è venuta a conoscenza della donazione, ha tuttavia assoggettato all'imposta l'assunzione dell'imposta di donazione, ritenendo trattarsi di una donazione mobiliare, come tale soggetta alla sovranità fiscale del Canton Ticino.

E. 2.1

L'insorgente non contesta l'imposizione in quanto tale dell'assunzione dell'imposta da parte della donante. Questa liberalità è stata del resto assoggettata all'imposta di donazione nel Canton Zurigo, con decisione da tempo passata in giudicato. La prestazione in questione è comunque imponibile anche secondo il diritto ticinese.

E. 2.2

Secondo l'art. 142 cpv. 1 LT, sono sottoposte all'imposta di donazione tutte le liberalità e assegnazioni tra vivi, devolute senza una corrispondente controprestazione. Analogamente ad altre legislazioni cantonali, il diritto tributario ticinese adotta una nozione di donazione propria, che si scosta in alcuni punti da quella del diritto civile. Elementi costitutivi sono l'esistenza di un atto di attribuzione ("Zuwendung"), la sua gratuità e l'intenzione di effettuare una liberalità ("animus donandi").

E. 2.3

Nel diritto civile, secondo la legge, si considera donazione ogni liberalità tra i vivi con la quale taluno arricchisce un altro coi propri beni senza prestazione corrispondente (art. 239 cpv. 1 CO). La nozione fiscale di donazione non coincide necessariamente con quella civilistica; può infatti presentare delle particolarità, dovute allo scopo della legge o a ragioni pratiche. Tuttavia, i criteri dell'atto di attribuzione inter vivos (Vermögenszuwendung), della gratuità (Unentgeltlichkeit) e dell'animus donandi (Zuwendungswillen) sono comuni. L'atto di attribuzione non consiste necessariamente in un'unica prestazione; determinate prestazioni periodiche possono infatti essere donazioni. Il criterio oggettivo della gratuità

della donazione è soddisfatto se il donatario non fornisce alcun corrispettivo per la donazione al donatore. Il criterio soggettivo dell' animus donandi implica che il donatore deve avere la consapevolezza e la volontà di effettuare un'attribuzione gratuita a favore del donatario. In particolare, non c'è volontà di donare se ci si aspetta una controprestazione (cfr. sentenza TF 2C_703/2017 del 15 marzo 2019 consid. 3.3.1) o se la prestazione non è fatta liberamente, ma in virtù di un obbligo giuridico (sentenze TF 2C_703/2017 del 15 marzo 2019 consid. 3.3.2; 2P.296 /2A.668/2004 del 22 aprile 2005 consid. 3.4.3) (cfr. DTF 146 II 6 consid. 7.1 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 2.4

Il Tribunale federale ha confermato che, come del resto per il diritto civile, anche per il diritto dell'imposta di donazione l'attribuzione può consistere non in un trasferimento di attivi bensì in una riduzione dei debiti (sentenza 2P.95/1998 dell'11.12.1998 consid. 3b, in Pra 88 [1999] n. 69 p. 373). L'assunzione dell'imposta di donazione da parte del donante, che avviene senza controprestazione e che comporta la liberazione del debitore primitivo, rappresenta una donazione. Si giustifica pertanto di considerare quale ulteriore attribuzione l'assunzione, da parte del donante, del debito fiscale che grava il donatario (sentenza 2P.95/1998 dell'11.12.1998 consid. 3c). Nella sentenza in questione, la Suprema Corte ha peraltro ritenuto che, in mancanza di una base legale che prevedesse espressamente l'assoggettamento di questa liberalità ulteriore all'imposta di donazione, il fisco del Canton Basilea Città non potesse considerare questa prestazione nel calcolo dell'imposta. Ha infatti ritenuto che, siccome la legge tributaria cantonale prevedeva la responsabilità solidale del donante con il donatario, fossero entrambi debitori dell'imposta in discussione, con la conseguenza che l'autorità di tassazione era libera di decidere a quale dei debitori solidali chiedere il pagamento. Ha pertanto concluso che appariva contraddittoria una legge che, da un lato, prevedesse la responsabilità solidale del donante e del donatario e, dall'altro, considerasse il pagamento dell'imposta da parte del donante quale attribuzione ulteriore (sentenza 2P.95/1998 dell'11.12.1998 consid. 3c). Tenuto conto del fatto che la legge tributaria basilese disciplinava in un unico capoverso di un articolo sia l'oggetto sia il soggetto dell'imposta di successione e donazione, l'Alta Corte ha concluso che non vi fosse una base legale sufficiente per assoggettare all'imposta di donazione l'assunzione dell'imposta di donazione, da parte del donante, quale responsabile solidale (sentenza 2P.95/1998 dell'11.12.1998 consid. 3d).

E. 2.5

Ritornando al diritto del Canton Ticino, diversamente da quello basilese su cui si fonda la sentenza del Tribunale federale appena menzionata, la legge tributaria prevede disposizioni precise e distinte per stabilire chi sia il debitore d'imposta (art. 151 LT) e per disciplinare la responsabilità (art. 152 LT). Nella sentenza citata, peraltro, la Suprema Corte sembra trascurare la differenza esistente fra la solidarietà fiscale e la responsabilità solidale. Nel primo caso, ognuno dei responsabili per il pagamento dell'imposta è anche egli stesso debitore dell'imposta, mentre nel secondo caso è prevista la responsabilità per un debito fiscale altrui (DTF 108 II 490 consid. 4 e dottrina citata). Ne consegue che, nel secondo caso, il rapporto giuridico d'imposta sorge solo fra il soggetto d'imposta e la collettività territoriale che riscuote l'imposta, ragione per cui è controverso se un responsabile solidale sia legittimato ad impugnare una decisione fiscale passata in giudicato (sentenza TF 2C_472/2015, 2C_473/2015 del 14.9.2016 consid. 3.3.3.2 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina). È dunque solo nella fase della riscossione, quando l'imposta è già stata oggetto

di tassazione passata in giudicato, che l'autorità fiscale si interessa del responsabile solidale (Müller , Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berna 1999, p. 17). Se si tiene conto del fatto che, secondo l'art. 151 LT, il debitore d'imposta è il beneficiario della liberalità, mentre l'art. 152 cpv. 3 LT prevede solo una responsabilità solidale del donante, non si vede come si possa negare che il donante, che si assume il pagamento dell'imposta di donazione dovuta dal donatario, compia un'ulteriore donazione. Sebbene il donante sia considerato responsabile solidale per il pagamento dell'imposta, è il solo donatario ad esserne debitore. In ogni caso, nella fattispecie in esame, non può più esservi alcun dubbio in merito all'effettiva assunzione del debito fiscale. Diversamente dal caso deciso dal Tribunale federale, in cui la tassazione dell'imposta di donazione non era ancora passata in giudicato né l'imposta era stata pagata (sentenza 2P.95/1998 dell'11.12.1998 consid. 3d), la donante, che nel frattempo è peraltro deceduta, ha già pagato definitivamente l'imposta di donazione e la relativa tassazione è ormai passata in giudicato da alcuni anni.

E. 2.6

Nella fattispecie, la donante ha pagato l'imposta di donazione relativa all'immobile situato a Zurigo, senza avvalersi del diritto di regresso nei confronti della donataria. Quest'ultima ha pertanto beneficiato di un vantaggio economico che può essere considerato a sua volta come una donazione.

E. 3.1

Stabilita l'imponibilità dell'assunzione dell'imposta da parte della donante, si tratta di verificare se questa ulteriore liberalità sia soggetta alla sovranità fiscale del Canton Ticino o del Canton Zurigo. Prendendo posizione sulla pretesa del Canton Ticino, l'autorità fiscale del Canton Zurigo ha sostenuto che il pagamento dell'imposta di donazione da parte della donante sarebbe strettamente legato all'immobile che le è stato donato, con la conseguenza che la liberalità sarebbe a sua volta soggetta alla sovranità fiscale del Cantone di situazione dell'immobile.

E. 3.2

Secondo l'art. 148 LT, l'obbligazione tributaria nel Canton Ticino sorge quando: il donante ha il domicilio o la dimora fiscali nel Cantone al momento del trasferimento patrimoniale (lett. a); vengono donati immobili situati nel Cantone (lett. b). Le disposizioni del diritto cantonale sono conformi alla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale. In effetti, il criterio di collegamento stabilito dalla giurisprudenza fa riferimento al luogo di provenienza del patrimonio trasferito. Nel caso di incremento patrimoniale per causa di morte, è pertanto determinante l'ultimo domicilio del defunto, mentre in caso di donazione il domicilio del donante al momento della liberalità (Mäusli-Allenspach , in: Zweifel/Beusch/Hunziker [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basilea 2019, § 57, n. 19, p. 820). Diversamente dall'imposta sul reddito, vi è solo un ulteriore domicilio fiscale, accanto al domicilio fiscale principale del defunto o del donante, cioè il luogo di situazione dell'immobile. Nell'imposizione delle successioni e delle donazioni, infatti, la sede dell'impresa e lo stabilimento d'impresa non sono costitutivi di un domicilio fiscale (Mäusli-Allenspach , op. cit., § 57, n. 20, p. 820). Pertanto, mentre la sostanza mobiliare è imponibile all'ultimo domicilio del defunto o al domicilio del donante, la sostanza immobiliare è imponibile al luogo di situazione (de Vries Reilingh, L a double imposition intercantonale, Berna 2013, n. 573, p. 184). Si considerano beni mobili tutti i beni trasferiti

dal defunto o dal donante, che non si qualificano proprietà fondiaria (Mäusli-Allenspach , op. cit., § 57, n. 23, p. 821). La sostanza mobiliare viene cioè definita in modo negativo, rispetto alla sostanza immobiliare (de Vries Reilingh, op. cit., n. 610, p. 195).

E. 3.3

Nel caso in esame, il 10 dicembre 2014 _____, domiciliata a _____, ha donato a _____, domiciliata a _____, un immobile, assumendosi anche l'imposta di donazione dovuta dalla donataria. Le liberalità sono state entrambe assoggettate all'imposta di donazione dall'amministrazione fiscale del Canton Zurigo, con decisione del 9 luglio 2015. Come ha riconosciuto il Tribunale federale, l'assunzione dell'imposta di donazione da parte del donante, che avviene senza controprestazione e che comporta la liberazione del debitore, rappresenta una donazione ulteriore (v. supra , consid. 2.4). La liberalità consiste in una diminuzione dei debiti del donatario. Contrariamente a quanto preteso dall'autorità di tassazione del Canton Zurigo, la donazione consistente nell'assunzione del debito fiscale della donataria non ha natura immobiliare per il solo fatto che l'imposta concerne una donazione immobiliare. La deroga al principio per cui la donazione è imponibile al luogo di domicilio del donante concerne esclusivamente la proprietà fondiaria. Tutto ciò che non rientra nella nozione di proprietà fondiaria si considera sostanza mobiliare (v. supra , consid. 3.2). Ne consegue che la liberalità consistente nell'assunzione, da parte della donante, dell'imposta di donazione dovuta dalla donataria per il trasferimento di proprietà dell'immobile di Zurigo, è soggetta alla sovranità fiscale del Canton Ticino, luogo di domicilio della donante al momento della donazione.

E. 3.4

La decisione impugnata si rivela pertanto legittima. Nella misura in cui la ricorrente lamenta una doppia imposizione intercantonale, se l'autorità di tassazione del Canton Zurigo non dovesse procedere ad una revisione della decisione passata in giudicato, le resterà unicamente il rimedio del ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale per violazione del divieto di doppia imposizione (art. 127 cpv. 2 Cost.).

E. 4

Il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 700.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 800.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni 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.