Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.154/2004 /viz

Sentenza del 16 agosto 2005
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Wurzburger, Müller, Yersin, Ramelli, giudice supplente,
cancelliera Ieronimo Perroud.

Parti
X._____ AG,
ricorrente, rappresentata da Y._____,
contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, palazzo di Giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
art. 9 e 127 Cost. (doppia imposizione),

ricorso di diritto pubblico contro la decisione emanata il 10 maggio 2004 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
La X._____ AG, con sede a Olten, ha acquistato nel 1989 i fondi non edificati n. xxx e yyy RFD di Brissago, al prezzo di fr. 340'000.–, di cui fr. 272'000.– finanziati con un mutuo ipotecario. Il trapasso di proprietà è stato iscritto a Registro fondiario il 27 dicembre 1989. Gli interessi passivi sono stati attivati fino a raggiungere il valore contabile di fr. 500'000.– nel bilancio al 31 dicembre 1997. Con atto pubblico del 18 luglio 2002, iscritto a Registro fondiario il 30 dicembre 2002, le parcelle sono state rivendute a questo prezzo.
B.
Il 23 aprile 2003 l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche di Bellinzona ha stabilito l'utile imponibile a fr. 160'000.– e ha esatto dalla società un'imposta sugli utili immobiliari di fr. 11'200.–. Con decisione su reclamo del 25 settembre 2003, la citata autorità, per tener conto di alcune spese di acquisto e di miglioria, ha ridotto a fr. 153'409.– l'utile imponibile e ha fissato l'imposta a fr. 10'738.65. Essa non ha invece riconosciuto come costi d'investimenti gli interessi ipotecari, considerando che gli stessi potevano essere ammessi nell'ambito della tassazione ordinaria.
La decisione è stata confermata su ricorso dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, con sentenza del 10 maggio 2004.
C.
Il 9 giugno 2004 la X._____ AG ha esperito, con un unico atto, un ricorso di diritto amministrativo e un ricorso di diritto pubblico dinanzi al Tribunale federale. Adduce, in sintesi, la violazione degli art. 9 e 127 cpv. 3 Cost. e domanda con entrambi i ricorsi che la sentenza cantonale sia annullata. Con il primo rimedio chiede inoltre che sia accertata l'assenza di un utile immobiliare nel Cantone Ticino.
Chiamate ad esprimersi, la Camera di diritto tributario ha rinunciato a formulare osservazioni, mentre la Divi-

sione delle contribuzioni del Cantone Ticino ha postulato la reiezione del ricorso di diritto amministrativo e di diritto pubblico. Con scritto del 14 settembre 2004 l'Amministrazione delle contribuzioni del Canton Soletta si è limitata a fornire delle informazioni, senza emettere domande di giudizio.

Diritto:
1.
Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità del rimedio sottopostogli (DTF 131 II 58 consid. 1 e richiami).
1.1 Secondo l'art. 37 cpv. 3 OG la sentenza del Tribunale federale è redatta in una lingua ufficiale, di regola in quella della decisione impugnata, che in concreto è la lingua italiana (cfr. art. 70 cpv. 1 Cost.; DTF 122 I 93 consid. 1). Nonostante l'atto ricorsuale sia steso in tedesco, come era diritto della ricorrente (cfr. art. 30 cpv. 1 OG, art. 4 Cost.; DTF 124 III 205 consid. 2), non si giustifica di derogare all'accennato principio, sicché anche questo giudizio è redatto in italiano (DTF 126 II 258 consid. 1a non pubblicato; 124 III 205 consid. 2). Dalle argomentazioni contenute nel ricorso risulta infatti che l'insorgente ha afferrato la portata della sentenza impugnata.
1.2 Seguendo l'indicazione dei rimedi di diritto contenuti nella sentenza contestata, ove viene rinviato all'art. 73 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), la ricorrente ha presentato principalmente un ricorso di diritto amministrativo. Qualora questo rimedio non fosse ammissibile, ha tuttavia chiesto di trattare il gravame come ricorso diritto pubblico. Oggetto del contendere sono norme di collisione sviluppate dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost.: in entrambi i gravami in effetti la ricorrente censura la violazione di questa norma dal profilo della doppia imposizione virtuale, così come la lesione dell'art. 9 Cost. (censura quest'ultima che, non avendo portata propria, si confonde però con quella concernente l'art. 127 cpv. 3 Cost.). Va poi rammentato che, come già spiegato dal Tribunale federale, in materia di doppia imposizione intercantonale, anche quando è contestata una decisione emanata dall'ultima istanza cantonale (cfr. art. 73 cpv. 1 LAID), rimane aperta la via del ricorso di diritto pubblico (sentenze inedite 2P.323/2004 del 2 marzo 2005, consid. 1.2, e 2P.2/2003 del 7 gennaio 2004, consid.
1.1.1, con riferimenti dottrinali, in particolare Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite in: ASA 69 pag. 326 segg., segnatamente pag. 328). In concreto è pertanto ammissibile quest'ultimo rimedio.
1.3 Giusta l'art. 90 cpv. 1 OG, l'atto di ricorso deve soddisfare rigorosamente determinati requisiti di forma: oltre alla designazione del decreto o della decisione impugnati (lett. a), esso deve contenere le conclusioni del ricorrente, l'esposizione dei fatti essenziali e quella concisa dei diritti costituzionali o della norma giuridica che si pretendono violati, specificando in che cosa consista la violazione (lett. b). Con l'introduzione di un ricorso di diritto pubblico viene dato avvio ad un nuovo procedimento, nell'ambito del quale il Tribunale federale statuisce unicamente sulle censure sollevate dal ricorrente, a condizione che esse siano sufficientemente sostanziate (DTF 129 I 185 consid. 1.6; 128 III 50 consid. 1c). Qualora nel gravame sia fatta valere la violazione di un diritto costituzionale, la cui applicazione è esaminata con pieno potere cognitivo dal Tribunale federale come, ad esempio, è il caso per il divieto di doppia imposizione intercantonale di cui all'art. 127 cpv. 3 Cost., allora l'insorgente è tenuto ad indicare i motivi per i quali la norma costituzionale da lui invocata sarebbe stata interpretata o applicata in modo scorretto. A questo proposito è sufficiente un breve esposto, laddove la garanzia fondamentale in questione sia chiaramente definita e se si tratta di esaminare un tipico caso d'applicazione della medesima (cfr. DTF 114 Ia 317 consid. 2b; DTF 107 Ia 129 consid. 1c). Negli altri casi, invece, non è possibile entrare nel merito di censure vaghe la cui portata può essere determinata soltanto facendo riferimento agli atti cantonali (cfr. DTF 114 Ia 317 consid. 2b). Infine, nella misura in cui il corso delle istanze cantonali non deve necessariamente essere esaurito (art. 86 cpv. 2 OG), sono ammissibili anche allegazioni di diritto e di fatto nuove (ASA 57 pag. 523 consid. 1a e rinvii; Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III B, 3 Nr. 15 e riferimenti giurisprudenziali).
1.4 Il ricorso di diritto pubblico ha, di regola, natura cassatoria. Sono tuttavia ammesse delle eccezioni quando il ripristino della situazione conforme alla Costituzione non può essere raggiunto con il semplice annullamento della decisione impugnata, ma richiede l'adozione di misure positive (DTF 129 I 129 consid. 1.2.1). Il ricorso di diritto pubblico per violazione del divieto della doppia imposizione costituisce una di queste eccezioni (DTF 130 I 205 consid. 1.3), motivo per cui anche la domanda di accertare la lesione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. ad opera dell'autorità cantonale è ammissibile.

2.
2.1 La Camera di diritto tributario, fatta una breve premessa sull'imposta sugli utili immobiliari ticinese, ha riassunto l'evoluzione subita negli ultimi decenni dalla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale degli utili derivanti dalla vendita d'immobili e ne ha concluso che era determinante stabilire se il contribuente fosse commerciante professionale d'immobili. Dopo aver definito questa nozione, la Corte cantonale ha negato tale qualifica alla ricorrente, osservando che si trattava di una comune società immobiliare e che i suoi unici attivi di rilievo, ossia i terreni di Brissago ed un consorzio edile nel Canton Soletta, erano rimasti entrambi nel suo patrimonio per molto tempo; inoltre non erano state prese misure al fine di valorizzare i terreni di Brissago. A parere dei giudici ticinesi non potevano pertanto trovare applicazione le norme di collisione concernenti la deducibilità degli interessi passivi previste per i commercianti professionali d'immobili.
2.2 Secondo la ricorrente la sentenza querelata viola il divieto della doppia imposizione virtuale. Sostiene di essere una società immobiliare che commercia immobili a titolo professionale, come attestato dal suo scopo statutario nonché dall'effettiva e regolare attività svolta nel campo immobiliare sin dalla sua fondazione, attività peraltro provata dall'evoluzione del valore contabile alla voce "J._____" dal 1990 al 2001. Afferma che la Corte cantonale non se ne sarebbe accorta perché nei conti d'esercizio sono stati esposti soltanto i risultati delle vendite immobiliari, non i ricavi e gli investimenti. Mette poi in rilievo l'entità degli investimenti, il forte impiego di mezzi di terzi, la partecipazione ad un consorzio di costruzione, l'attività di architetto, ingegnere ed artigiano svolta dagli azionisti, per concluderne di essere andata oltre la mera amministrazione patrimoniale. Sostiene infine che la qualità di commerciante professionale d'immobili, una volta accertata nel Cantone di sede, si dovrebbe estendere automaticamente a tutta la sua attività, comprese quindi le vendite ticinesi, anche se ha posseduto i terreni per più di dieci anni.
3.
3.1 Il divieto della doppia imposizione (art. 127 cpv. 3 Cost.) impedisce che un contribuente sia tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale), oppure che un Cantone ecceda i limiti della propria sovranità fiscale e, violando norme che regolano casi di conflitto, riscuota un'imposta che solo un altro Cantone è competente a percepire (doppia imposizione virtuale) (DTF 130 I 205 consid. 4.1 e rinvii).
3.2 Per consolidata prassi, in materia di doppia imposizione intercantonale, gli utili conseguiti dal commerciante professionale con la vendita di immobili aziendali sottostanno interamente alla sovranità fiscale del Cantone di situazione degli immobili (riservato il caso nel quale il contribuente possiede uno stabilimento d'impresa in questo Cantone). Poco importa se gli utili siano da ricondurre ad aumenti di valore congiunturali oppure all'attività dell'alienante e se l'imposizione avvenga nell'ambito della tassazione ordinaria sul reddito oppure mediante un'imposta speciale. Il Cantone di situazione deve però riconoscere, per prassi costante e senza riguardo alla legislazione cantonale, la deduzione di tutte le spese in relazione con la realizzazione degli utili, segnatamente gli interessi passivi maturati sui debiti contratti per finanziare l'acquisto, l'edificazione o gli investimenti che hanno aumentato il valore del fondo (sentenza 2P.222/2002 del 19 novembre 2004 destinata alla pubblicazione, consid. 4.2 e rinvii; DTF 120 Ia 349 consid. 4 e 5, 361 consid. 5b; 111 Ia 318 consid. 4; 92 I 461 consid. 2 e 2a; 88 I 337; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4a ed., Berna/Stoccarda/Vienna 2000, n. 49 segg. pag.
525 segg.).
Nella presente fattispecie, l'applicazione di queste regole è indubbia. Il ricorso verte in effetti esclusivamente sull'adempimento della condizione che ne sta alla base, ossia sulla qualifica di commerciante professionale d'immobili negata alla ricorrente dalla Camera di diritto tributario.
3.3 Innanzitutto, occorre ricordare che in materia di doppia imposizione la nozione di commerciante professionale d'immobili è uguale a quella applicata in materia d'imposta federale diretta (Höhn/Mäusli, op. cit., nota 67 pag. 522). Il commercio professionale d'immobili è dato quando il contribuente procede in modo sistematico all'acquisto e alla vendita di beni patrimoniali nell'intento di conseguire un guadagno, ossia svolge un'attività che eccede la mera amministrazione del proprio patrimonio o lo sfruttamento di un'opportunità risultante da una circostanza fortuita. Per stabilire se si è o no in presenza di un commercio professionale d'immobili, si deve tenere conto dell'insieme delle circostanze del caso concreto (cfr. DTF 125 II 113 consid. 3c e 6a). Quali indizi di una simile attività possono essere presi in considerazione il modo di procedere (sistematico o pianificato) - segnatamente il fatto che il contribuente si attivi con lo scopo di accrescere il valore o si impegni sistematica-

mente per approfittare dello sviluppo del mercato al fine di conseguire utili -, la frequenza delle operazioni e la breve durata del possesso, l'esistenza di legami tra tali operazioni e l'attività professionale del contribuente, la circostanza che questi si serva di conoscenze professionali proprie o di terzi, la partecipazione a una società di persone, l'uso di notevoli crediti e il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni immobiliari (cfr. DTF 122 II 446 consid. 3; ASA 66 232 consid. 3a e rispettivi riferimenti). Ognuno di questi indizi può - ma non necessariamente deve - permettere di per sé di concludere che si è in presenza di un'attività lucrativa (cfr. DTF 125 II 113 consid. 3c).
3.4 Nella concreta fattispecie è incontestato che la ricorrente è una società immobiliare, come risulta dal suo scopo statutario, del seguente tenore: "Erwerb, Verkauf, Verwaltung, Vermittlung und Belastung von Liegenschaften; ferner Erstellen von Neubauten, Durchführung von Umbauten, Renovationen, Generalbauten und Planungen. Kann sich an anderen Unternehmen beteiligen" (cfr. su tale nozione l'esposto dell'evoluzione della giurisprudenza del Tribunale federale nella sentenza inedita 2P.410/1996 del 19 gennaio 1999, consid. 2). Al riguardo va rilevato che gli immobili di una società immobiliare, la quale da un profilo generale appare come un commerciante d'immobili, sono presunti essere degli attivi realizzabili, anche se non si può escludere che un immobile costituisca un investimento di capitale. Va poi osservato che ogni specifica operazione alla quale una società immobiliare procede non può essere qualificata singolarmente; questa regola si applica infatti quando si tratta di distinguere tra gli immobili privati e quelli aziendali di una persona fisica, non invece nei confronti di società i cui immobili sono automaticamente aziendali. Si deve invece tener conto della sua attività globale.
Nel caso concreto, va constatato innanzitutto che, riguardo all'affermazione della ricorrente secondo cui la sua attività di commerciante professionale d'immobili sarebbe provata dall'evoluzione del valore contabile alla voce "J._____" dal 1990 al 2001, né i ricavi né gli investimenti concernenti queste vendite figurano nei documenti forniti dall'interessata, segnatamente nei conti d'esercizio. Si tratta di aspetti che attengono alla frequenza e al carattere sistematico delle operazioni immobiliari e che sono effettivamente degli indicatori importanti dell'attività in questione (cfr. Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in: ASA 59 137, in partic. pag. 142; Alessandro Soldini, Il commercio professionale di immobili alla luce della giurisprudenza federale e cantonale e nella prospettiva della nuova legge tributaria in: RDAT 1994 I pag. 393 e seg.). Allo stesso modo non sono d'aiuto le informazioni fornite dall'Amministrazione fiscale del Cantone di Soletta, la quale, da un lato, ha fatto sapere alla Camera di diritto tributario di non poter pronunciarsi sull'esercizio di un commercio professionale, non avendo mai dovuto risolvere detto quesito (cfr. lettera del 9 dicembre 2003)
e, dall'altro, ha comunicato a questa Corte che la ricorrente aveva venduto occasionalmente ("gelegentlich") fondi ad A._____, senza però fornire altri ragguagli. Orbene va rammentato che la qualifica data ad una società dev'essere la stessa per tutta la Svizzera. Una diversa soluzione renderebbe impossibile evitare una doppia imposizione, potendo in tal caso i Cantoni applicare regole di ripartizione differenti. Per quanto concerne la valutazione delle attività della ricorrente, emerge dagli atti in possesso di questa Corte che le stesse sono state alquanto limitate. Tuttavia non dev'essere trascurato il fatto che la ricorrente ha partecipato e partecipa tuttora ad un consorzio nel Cantone di Soletta e che è stata proprietaria di immobili in Ticino. Riguardo al consorzio, va ritenuto che agli atti non figura nessuna informazione precisa, segnatamente sugli affari realizzati e sulla partecipazione della ricorrente. Per quanto concerne i fondi ticinesi, anche se gli stessi sono stati acquistati nel 1989 e riveduti nel 2002, ossia 13 anni dopo, senza che la ricorrente avesse apparentemente intrapreso nel frattempo attività particolari per valorizzarli, non è contestato che il loro acquisto è stato finanziato nella misura dell'80%
(fr. 272'000.– su fr. 340'000.–) con un mutuo bancario, ricorrendo cioè in maniera rilevante a mezzi di terzi. Dalla circostanza che i citati fondi non erano edificati si può inoltre dedurre che essi non davano nessun reddito che potesse compensare le spese e gli interessi. È quindi verosimile che dall'inizio la ricorrente sperasse di conseguire un profitto al momento della vendita, ciò che esclude che i terreni in questione costituissero un investimento di capitale. Essa ha poi attivato tutti gli interessi passivi, comportandosi in tal maniera come un commerciante d'immobili. Ciò implica peraltro che ha rinunciato a dedurli nell'ambito della sua tassazione ordinaria e che in realtà non ha realizzato alcun guadagno. Non ha neppure beneficiato di deduzioni in altri cantoni. È probabile che se la ricorrente avesse realizzato un importante beneficio sulla vendita degli immobili ticinesi, sarebbe stata trattata e quindi tassata come commerciante professionale d'immobili e ciò anche senza aver svolto alcuna particolare attività riguardo ai citati fondi.
Da quanto esposto discende che la ricorrente costituisce un caso limite; l'accertamento incompleto dei fatti non

consente tuttavia al Tribunale federale di risolvere definitivamente le questioni di diritto litigiose, segnatamente quelle inerenti alla qualifica di commerciante professionale d'immobili. Di conseguenza, il giudizio impugnato dev'essere annullato e gli atti rinviati all'autorità cantonale affinché proceda ai necessari accertamenti per risolvere i quesiti giuridici rimasti inevasi, determinanti per la causa.
3.5 Sulla base delle considerazioni che precedono, il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata annullata.
4.
Le spese seguono l'esito della causa e vanno poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, i cui interessi finanziari sono palesemente in gioco (art. 156 cpv. 2 OG). Esso verserà inoltre alla ricorrente, rappresentata da una fiduciaria, un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Il ricorso è accolto e la sentenza impugnata è annullata.
2.
La tassa di giustizia di fr. 2'000.– è posta a carico dello Stato del Cantone Ticino, il quale rifonderà alla ricorrente un'indennità di fr. 2'000.– per ripetibili della sede federale.
3.
Comunicazione alla rappresentante della ricorrente, alla Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.
Losanna, 16 agosto 2005
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: La cancelliera: