

Dove sono imponibili nei rapporti intercantonali i redditi immobiliari derivanti dalla sublocazione?



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza del Tribunale federale, del 12 ottobre 2012, n. 2C_41/2012, in: RDAF 2012, pagine 515-519

Articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID – Diritto fiscale intercantonale, imposta sull'utile delle persone giuridiche, diritti personali assimilabili economicamente a dei diritti di godimento reali, redditi immobiliari provenienti dalla sublocazione, appartenenza economica

1. Introduzione

La società X SA (di seguito Società), con sede nel Canton Appenzello Interno, ha quale scopo principale la locazione, la vendita e l'acquisto di beni immobili. Dopo aver preso in affitto alcuni immobili nel Canton Neuchâtel, la Società ha successivamente sublocato gli stessi immobili a terze persone. Dai rendiconti si rileva che, per gli anni 2002, 2003 e 2004, la Società ha conseguito dagli immobili situati nel Canton Neuchâtel degli utili derivanti dalla sublocazione, al netto dei costi per gli affitti versati.

Nel dicembre 2004, l'autorità fiscale neocastellana ha rivedicato all'omonima autorità appenzellese l'imposizione dei redditi provenienti dalla sublocazione degli immobili siti nel proprio territorio, sostenendo che la Società aveva avuto tra il 2002 e il 2004 un'appartenenza economica. La controparte ha tuttavia respinto questa richiesta con lettera del giugno 2006.

A seguito di questa risposta, l'autorità fiscale di Neuchâtel ha deciso nel 2009 di tassare i redditi immobiliari della Società riguardanti la sublocazione degli immobili ubicati nel proprio Cantone. A suo parere, la Società disporrebbe, in ragione delle sue attività di sublocazione, di diritti personali assimilabili economicamente a dei diritti di godimento reali. La Società, che ha contestato tale decisione, ha interposto reclamo all'autorità fiscale di Neuchâtel che però lo ha respinto nel marzo 2010. Il Tribunale fiscale neocastellano (prima istanza giudiziaria), nel dicembre dello stesso anno, ha a sua volta respinto il ricorso presentato dalla Società contro la decisione dell'autorità fiscale. Nel gennaio 2011, la Società ha quindi adito il Tribunale cantonale del Canton Neuchâtel (seconda istanza giudiziaria)

che pure ha rigettato le sue motivazioni nel dicembre 2011. Secondo il Tribunale cantonale la sublocazione autorizzata dal locatore, alla quale la Società si impegna riaffittando i beni locati a terze persone, diventando così sublocatrice, genera un reddito di natura immobiliare, imponibile al luogo di situazione dell'immobile.

La Società ha infine impugnato la decisione del Tribunale cantonale al Tribunale federale con ricorso di diritto pubblico chiedendo di non essere assoggettata limitatamente nel Canton Neuchâtel per gli anni fiscali 2002, 2003 e 2004.

Esaminata la ricevibilità del ricorso presentato dalla Società, l'Alta Corte si è chinata sulla portata dell'articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID che stabilisce, per le persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva fuori Cantone, un assoggettamento all'imposta se esse sono proprietarie di fondi situati nel Cantone o sono titolari su di essi di diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili. Dello stesso tenore l'articolo 77 capoverso 1 lettera c della Legge tributaria di Neuchâtel.



Secondo il Tribunale federale quando un'impresa intercantonale è proprietaria di un immobile di investimento in un Cantone nel quale questa non ha né la sua sede né uno stabilimento d'impresa, nel Cantone di situazione dell'immobile si crea un domicilio fiscale speciale che consente di assoggettare ad imposizione esclusivamente i redditi provenienti dall'immobile^[1].

L'oggetto litigioso consiste nel determinare se i redditi immobiliari derivanti dalla sublocazione sono imponibili nel Cantone di situazione dell'immobile, quando questi sono percepiti da un'impresa intercantonale che non è la proprietaria ma la locataria. Contrariamente all'opinione della ricorrente, l'istanza inferiore è dell'avviso che la qualifica di locatore conferisca ad essa un diritto personale assimilabile economicamente a dei diritti di godimento reali sull'immobile. In tal senso si osserva che il Tribunale federale non ha ancora avuto l'occasione di esaminare il significato della nozione di "diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili" stabilita alla fine dell'articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID.

Secondo la giurisprudenza, una disposizione legale si interpreta in primo luogo secondo il suo testo (interpretazione letterale). Se questo non è del tutto chiaro e lascia spazio a diverse interpretazioni, la vera portata della norma va ricercata in base ai lavori preparatori (interpretazione storica), al senso e allo spirito della regola, ovvero all'interesse che tutela (interpretazione teleologica), o ancora in funzione della sua relazione con altre disposizioni legali (interpretazione sistematica)[2].

2.

Che interpretazione dare alla nozione di "diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili"?

Il Codice civile svizzero (di seguito CC) e il Codice delle obbligazioni (di seguito CO) conoscono un meccanismo di assimilazione di certi diritti personali ai diritti reali. Secondo l'articolo 959 CC possono essere annotati nel registro i diritti personali, quando la loro annotazione sia espressamente prevista dalla legge come nei casi di prelazione, di ricupera, di promessa di vendita, di affitto o di pigione (capoverso 1). Mediante l'annotazione diventano efficaci in confronto ai diritti posteriormente acquisiti (capoverso 2). Nel diritto della locazione, l'articolo 261b CO stabilisce che le parti possono convenire l'annotazione del contratto nel registro fondiario (capoverso 1). Questa annotazione ha l'effetto d'obbligare ogni nuovo proprietario a lasciare al conduttore l'uso del fondo a norma del contratto (capoverso 2).

Una parte della dottrina parla a questo proposito di "rafforzamento" del diritto personale annotato che poi ha effetti che normalmente discendono da un diritto reale[3]. Nella misura in cui essa è prevista dall'articolo 959 CC, questa assimilazione è di natura giuridica poiché trova il suo fondamento nella legge. Dotando il titolare di un diritto personale su di un immobile i cui effetti rivestono dei diritti reali, l'annotazione dell'articolo 959 CC conferisce, non solo una situazione giuridicamente assimilabile a un diritto reale, ma anche, a maggior ragione, una situazione economicamente assimilabile a tale diritto.

Ne consegue che i diritti personali annotati conformemente alle disposizioni dell'articolo 959 CC stabiliscono un assogget-

tamento limitato del contribuente nel Cantone di situazione dell'immobile che è titolare di questi diritti conformemente all'articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID.

Ad ogni modo, asserire che l'annotazione di un diritto personale in relazione ad un immobile possa costituire un assoggettamento limitato nel Cantone di situazione ai sensi dell'articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID sarebbe contrario alla sua lettera. Il legislatore ha tuttavia scelto di estendere l'assoggettamento limitato stabilito da questa disposizione poiché ha previsto un'assimilazione economica che va al di là della semplice assimilazione giuridica. Infatti, quando una norma fiscale si riferisce a dei criteri economici, la sua interpretazione non può derivare strettamente da forme del diritto civile scelte dal contribuente. Le autorità fiscali devono per contro valutare i fatti secondo la realtà economica[4].

Secondo i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantonale elaborati dal Tribunale federale, i redditi immobiliari sono imponibili esclusivamente nel Cantone di situazione dell'immobile quando il reddito è in stretta relazione con l'immobile. Questo stretto legame è stato ammesso dall'Alta Corte nei casi di redditi provenienti dalla locazione di un immobile dall'assuntore del *leasing*, il quale ha un diritto contrattuale nel sublocare l'immobile[5] e nei casi di provvigioni conseguite da una società anonima che funge da intermediaria in operazioni immobiliari[6]; per contro è stata negata una stretta connessione nel caso di un'operazione finanziaria, di tipo particolare, denominata *lease-and-lease-back*[7].

Pertanto la portata dell'articolo 21 capoverso 1 lettera c LAID e quella della giurisprudenza qui esposta possono considerarsi identiche in quanto vengono coperte situazioni più ampie a quelle risultanti da una pura assimilazione giuridica di un diritto personale ad un diritto reale.

3.

La decisione dell'Alta Corte

Nel caso oggetto del ricorso il diritto di locazione, di cui è titolare la ricorrente, costituisce un diritto personale assimilabile economicamente a dei diritti di godimento reali sull'immobile, poiché essa beneficia di un reddito proveniente dalla sublocazione alla stessa stregua di un proprietario che dispone di un reddito dalla locazione. È dunque a buon diritto che l'istanza precedente ha assegnato il diritto di assoggettare ad imposizione i redditi provenienti dalla sublocazione al Cantone di situazione dell'immobile, cioè il Canton Neuchâtel.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.fiscooggi.it/files/imagecache/img_major_story/immagini_articoli/u15/locazione_0.jpg [27.05.2013]

[1] Sentenza TF n. 2C_482/2011 del 25 luglio 2012, consid. 4.1; DTF 132 I 220 consid. 3.1; DTF 119 Ia 46 consid. 3.

[2] DTF 137 II 164 consid. 4.1; DTF 137 III 217 consid. 2.4.1.

[3] Deschenaux Henri/Steinauer Paul-Henri, Les

Droits réels (Tome 1), 4. edizione, Berna 2007, pagina 281.

[4] DTF 115 Ib 238 consid. 3b; Yersin Danielle, Commentaire romand LIFD, Basilea 2008, in: Yersin Danielle/Nöel Yves (a cura di), N 50 ad Remarques préliminaires, pagina 24.

[5] Sentenza TF n. 2P.185/1994 del 2 dicembre 1996 consid. 3d, in: StE 1997 A 24.34 n. 1.

[6] Sentenza TF n. 2P.289/2000 dell'8 gennaio 2002, in: ASA 71 416, consid. 4b.

[7] Sentenza TF n. 2P.292/2004 del 22 giugno 2005, in: DTF 131 I 402 consid. 4.3 e 5.2.