

Perdita immobiliare e relativa compensazione: aspetti temporali



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza del Tribunale federale, del 2 maggio 2014, n. 2C_404/2013, in: RDAF 2014, pagine 513-527, traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli

Doppia imposizione intercantonale – Vendita di immobili – Imposta ordinaria sull'utile ed imposta separata sugli utili immobiliari – Momento della realizzazione di una perdita nel Cantone di situazione dell'immobile – Articolo 127 capoverso 3 Cost. – Articolo 12 capoversi 1 e 4 LAID

1.

Società immobiliare con diversi domicili fiscali all'interno della Svizzera

La società A Sagl, costituita nel 2000, ha la propria sede a U nel Canton Berna. Il suo scopo principale consiste, secondo gli statuti, nella detenzione di immobili come pure nell'offerta di prestazioni di consulenza in economia aziendale. Nel 2006 essa era proprietaria di immobili edificati nei Cantoni di Berna, Basilea-Campagna e Basilea-Città. A V nel Canton Basilea-Città essa ha detenuto, per poco meno di un mese, due immobili composti da abitazioni e da autorimesse. Li aveva acquistati il 5 maggio 2006 e li aveva ceduti con contratto di vendita del 30 maggio 2006. Queste transazioni hanno generato un utile immobiliare di 173'451 franchi, rispettivamente di 80'120 franchi, per un totale complessivo di 253'571 franchi. Simultaneamente, il 1. giugno 2006, la A Sagl ha acquistato un immobile sito a Y nel Canton Basilea-Città. Lo ha detenuto per circa sette mesi e lo ha alienato con contratto di vendita del 20 dicembre 2006 iscritto a registro fondiario il 3 gennaio 2007. Questa vendita ha generato una perdita immobiliare di 117'990 franchi. Nel bilancio della A Sagl di fine 2006 l'immobile di Y nel Canton Basilea-Città non figurava più fra gli attivi contabilizzati. L'utile straordinario di 135'581 franchi raggruppava il risultato di tre transazioni (253'571 franchi di V nel Canton Basilea-Città, meno 117'990 franchi di Y sempre nel Canton Basilea-Città). Una voce separata evidenziava dei costi amministrativi di 4'800 franchi.

2.

La ripartizione intercantionale non soddisfa tutte le parti e viene contestata

L'Ufficio delle imposte del Canton Berna ha tassato la A Sagl per l'anno 2006 con decisione del 16 marzo 2009. Nella ripartizione intercantionale ha attribuito la totalità dell'utile

straordinario di 135'581 franchi al Canton Basilea-Città. Ha poi addebitato al domicilio fiscale speciale (Basilea-Città) le spese di amministrazione di 288'000 franchi (pari al 5% dell'ammontare cumulato dei ricavi di alienazione di 5'760'000 franchi) accreditandole al domicilio fiscale principale (Canton Berna).

La tassazione è stata contestata con reclamo del contribuente e del Cantone di domicilio fiscale speciale. Statuendo sul reclamo del contribuente, l'Ufficio delle imposte ha ridotto la ripresa effettuata sull'accantonamento eccessivo per imposte di 8'000 franchi (tassazione del 6 novembre 2009). Procedendo alla ripartizione intercantionale ha confermato l'attribuzione dell'utile straordinario di 135'581 franchi al Canton Basilea-Città mentre ha ridotto al 2%, pari a 115'200 franchi, le spese di amministrazione a carico del Canton Basilea-Città ed in favore del Canton Berna, motivando tale correzione con l'argomento che un tasso meno elevato era giustificato dal fatto che la ricorrente non era da qualificare quale commerciante professionale di immobili. A seguito di tale correzione, nella ripartizione intercantionale dell'utile imponibile di 156'436 franchi, si attribuivano 89'682 franchi al Canton Berna, 0 franchi al Canton Basilea-Campagna e 66'754 franchi al Canton Basilea-Città.

3.

Le molteplici richieste della ricorrente al Tribunale federale

Nel quadro della tassazione sugli utili immobiliari 2006 del Canton Basilea-Città si è posto il problema di come considerare la perdita immobiliare subita. In considerazione del fatto che la terza transazione era stata iscritta a registro fondiario soltanto il 3 gennaio 2007, e visto che il diritto fiscale cantonale non prevedeva (ancora) per quel periodo un riporto retroattivo delle perdite immobiliari, l'autorità fiscale ha rifiutato il computo della perdita. I ricorsi della A Sagl alla Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale (decisione del 16 settembre 2010) ed al Tribunale di appello del Canton Basilea-Città quale tribunale amministrativo (del 6 marzo 2013) sono stati respinti.

Con memoria del 2 maggio 2013 la A Sagl (di seguito la contribuente) ha interposto un ricorso di diritto pubblico presso il Tribunale federale chiedendo l'annullamento della decisione del Tribunale di appello del Cantone di Basilea-Città del 6 marzo 2013 concernente l'imposta sugli utili immobiliari del Cantone

di Basilea-Città (conclusione n. 1). Essa chiede, come già fatto davanti all'istanza inferiore, che la perdita di ripartizione per le imposte dirette subita per il periodo fiscale 2006 sia ricalcolata in modo diverso. Il risultato totale risultante dai suoi conti per l'anno 2006 dovrebbe essere corretto nella misura della differenza esistente fra il carico fiscale effettivo nel Canton Basilea-Città e l'accantonamento per imposte contabilizzato (=risultato totale corretto) ed in seguito ridotto nella misura dei ricavi lordi sottoposti all'imposta separata sugli utili immobiliari nel medesimo periodo per i primi due oggetti (=reddito residuo al domicilio fiscale principale dopo ripartizione dell'utile). Il risultato di questo calcolo dovrebbe essere confrontato con i ricavi lordi sottoposti all'imposta separata sugli utili immobiliari per il periodo fiscale 2006 realizzati sui primi due immobili e l'eccedenza dei ricavi lordi per rapporto al risultato globale dovrebbe essere considerata quale perdita di ripartizione (conclusione n. 2). La tassazione per l'imposta separata sugli utili immobiliari derivanti dalla vendita dei primi due oggetti dovrebbe inoltre essere effettuata in modo tale da sopprimere la perdita di ripartizione eliminando così la doppia imposizione intercantonale (conclusione n. 3). Per l'imposta separata sugli utili immobiliari dovrebbe essere ammessa una deduzione forfettaria a titolo di spese amministrative fino a concorrenza del 2% dei ricavi di alienazione delle prime due vendite, il cui diritto di imposizione dovrebbe essere riconosciuto al Cantone di domicilio fiscale principale (conclusione n. 4). La causa dovrebbe eventualmente essere rinviata all'istanza inferiore, rispettivamente all'autorità di tassazione, con l'istruzione di procedere ad una nuova tassazione ai sensi delle conclusioni 2 e 4 (conclusione n. 5). Il Tribunale di appello del Canton Basilea-Città, l'Amministrazione fiscale del Canton Basilea-Città e l'Amministrazione fiscale del Canton Berna propongono di respingere il ricorso, mentre l'Amministrazione federale delle contribuzioni rinuncia a prendere posizione.



4. In che anno considerare la perdita immobiliare relativa alla terza transazione?

È controverso, e va esaminato, se ed eventualmente in quale misura nei rapporti intercantonali la perdita subita con la vendita del terzo oggetto debba essere imputata, nel 2006, sull'utile lordo delle due precedenti transazioni. La questione centrale è quella a sapere in quale momento, nelle relazioni intercantonali, il risultato della vendita di un immobile – utile o perdita che sia – va tenuto in considerazione quando il negozio obbligatorio (contratto di vendita) e l'atto di disposizione (iscrizione a registro fondiario) siano stati stipulati in due anni contabili diversi.



Secondo l'accertamento dei fatti eseguito dall'istanza inferiore relativo al 2006, che vincola il Tribunale federale, la contribuente era una società di capitali con la sede nel Canton Berna che possedeva degli immobili nel Canton Basilea-Città. Le vendite sono state effettuate mediante dei puri contratti di vendita (senza componenti del contratto d'opera). La contribuente non possiede degli stabilimenti d'impresa nel Canton Basilea-Città per cui non si pone il problema della qualifica dei tre oggetti basilesi quali immobili aziendali. È per contro aperta la questione a sapere se si tratti di immobili che costituiscono un investimento di capitale (sostanza fissa) o di immobili che rappresentano degli oggetti di commercio (sostanza circolante). Questa seconda qualifica presupporrebbe che la contribuente fosse considerata, dal punto di vista del diritto fiscale intercantonale, quale commerciante professionale d'immobili. La contribuente lo pretende, mentre i Cantoni implicati considerano che si tratti di un'ordinaria società di gestione. Nell'ottica del contestato momento della realizzazione tale questione verrà analizzata al momento dell'esame del tasso forfettario delle spese generali.

5. Le norme di collisione elaborate dal Tribunale federale e il diritto dell'armonizzazione tra i Cantoni

La contribuente è proprietaria di immobili nel Canton Basilea-Città dove è assoggettata in modo limitato in virtù dell'appartenenza economica (articolo 21 capoverso 1 lettera c della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [di seguito LAID]). Secondo la prassi del Tribunale federale in materia di doppia imposizione, in una simile costellazione la proprietà immobiliare ed i relativi proventi sottostanno all'esclusiva sovranità fiscale del Cantone di situazione del bene. Anche un utile derivante dall'aumento di valore (o una perdita) devono essere ripartiti per oggetto[1]. Il diritto sull'armonizzazione permette ai Cantoni di sottomettere l'utile derivante da un aumento di valore immobiliare appartenente alla sostanza aziendale con l'imposta ordinaria sul reddito (persone fisiche), rispettivamente a quella sull'utile (persone giuridiche) sulla base del sistema dualistico di cui all'articolo 12 capoverso 1 LAID, oppure all'imposta speciale sugli utili immobiliari con il sistema monistico ai sensi dell'articolo 12 capoverso 4 LAID[2]. Il diritto relativo alla doppia imposizione limita tuttavia tale scelta, rispettivamente la sua concreta applicazione, nel senso che il sistema utilizzato da un Cantone non può ripercuotersi a svantaggio di un altro Cantone o del contribuente assoggettato all'imposta in più Cantoni[3].

6.

Le regole di compensazione delle perdite

Sulla base della vigente prassi il Cantone di situazione dell'immobile deve tenere conto della situazione del contribuente e della sua capacità contributiva (doppia esigenza secondo l'articolo 127 capoversi 2 e 3 della Costituzione federale [di seguito Cost.]). Sul piano intercantonale, in presenza di perdite realizzate con l'alienazione di oggetti di commercio da parte di commercianti professionali di immobili oppure con la vendita di immobili che costituiscono un investimento di capitale (al di fuori del Cantone della sede o della stabile organizzazione), esse vanno inizialmente compensate con i redditi immobiliari e con altri proventi/utigli conseguiti nello stesso Cantone e nello stesso anno anche nel caso in cui il diritto cantonale non dovesse prevedere tale possibilità[4]. Se dopo tale compensazione emerge un risultato negativo, esso va successivamente imputato sull'utile aziendale al domicilio fiscale principale, poi al domicilio fiscale secondario[5] ed infine sul risultato dei puri Cantoni di situazione di immobili[6]. La situazione è identica, ma inversa, in presenza di un risultato positivo nel puro Cantone di situazione di un immobile e di una perdita aziendale[7].



7.

La realizzazione di una "zona fiscale svizzera"

Se nell'ambito della ripartizione intercantonale del reddito e della sostanza, rispettivamente dell'utile e del capitale, un Cantone che applica il sistema monistico entra in concorrenza con un Cantone che prevede il sistema dualistico, bisogna includere nella ripartizione d'imposta tutti gli utili derivanti dall'aumento di valore nella loro integralità al fine di creare delle situazioni di fatto che siano comparabili[8]. Il problema della creazione di situazioni di fatto comparabili si è innanzitutto posto nella giurisprudenza del Tribunale federale in senso oggettivo[9]. Se si vuole realizzare "la zona fiscale svizzera"[10], vanno certamente create delle condizioni uniformi anche in senso temporale. Come nell'ambito oggettivo, anche qui va creata una regolamentazione uniforme e coerente affinché nei rapporti intercantionali il momento determinante sia conforme a quello previsto dalla Legge federale sull'armonizzazione (LAID) e dalla Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD). Con l'unificazione intercantonale si ottiene contemporaneamente anche l'auspicata armonizzazione verticale fra la Confederazione ed i Cantoni[11].

8.

Il legame tra diritto fiscale e diritto commerciale

Il diritto fiscale applicabile alle persone giuridiche ed ai contribuenti che esercitano un'attività lucrativa indipendente si fonda (direttamente) sul diritto commerciale e (indirettamente) sulla dottrina in materia economica (articoli 18 capoverso 3 e 58 LIFD)[12]. Va quindi applicato il principio della rilevanza del bilancio commerciale[13]. Qui rilevante è il principio della prudenza che governa il diritto commerciale (articolo 662a capoverso 2 n. 3 del Codice delle obbligazioni [di seguito CO], rispettivamente articolo 958c capoverso 1 n. 5 CO). Esso include il principio della realizzazione, dell'imparità[14] nonché il principio del valore minimo[15]. Secondo il principio dell'imparità i ricavi, contrariamente ai costi, possono essere contabilizzati soltanto quando sono certi o realizzati. Essi sono realizzati nel momento in cui, a seguito di un'operazione commerciale, nasce un credito giuridicamente e fattivamente esigibile nei confronti del debitore[16].

Se il contribuente è obbligato a tenere una contabilità, o se egli la tiene spontaneamente, il metodo di conteggio sulla base del fatturato prescritto dal diritto commerciale vale anche in ambito fiscale. I contribuenti con attività lucrativa indipendente che non sono obbligati a tenere una contabilità possono per contro effettuare le loro registrazioni sia sulla base dell'incassato ("Ist-Methode") sia sulla base del fatturato ("Soll-Methode")[17]. La giurisprudenza del Tribunale federale secondo cui si deve partire dal principio della fatturazione a meno che la realizzazione del credito appaia (particolarmente) incerta è fatta su misura per casi del genere. Se del caso si posticipa l'imposizione fino al momento della realizzazione[18].

9.

La questione temporale in caso di vendita dell'immobile

Per la vendita di immobili il Tribunale federale ha concretizzato il principio della fatturazione nel senso che la conclusione valida del contratto per atto pubblico è determinante dal punto di vista temporale (per i contratti di vendita: articolo 216 capoverso 1 CO)[19]. Questa giurisprudenza, sviluppata prevalentemente per i contribuenti con attività lucrativa indipendente, si applica ugualmente alle società di capitali ed alle società cooperative dato che esse sottostavano a regole contabili più severe (articolo 662a versus articolo 957 e seguente vecchio CO) e ne sottostanno tutt'ora (articolo 957 capoverso 1 versus capoverso 2 CO).

La prevalenza del diritto commerciale e la susseguente prassi che ne è derivata per gli utili immobiliari valgono innanzitutto per l'imposta ordinaria sull'utile nell'ambito della ripartizione fra domicilio fiscale principale (sede) e domicilio fiscale secondario (stabile organizzazione). I medesimi principi devono pure valere nei rapporti intercantionali quando si tratta in un Cantone dell'imposta ordinaria sull'utile e nell'altro Cantone dell'imposta separata sugli utili immobiliari (in gran parte armonizzata). Non esiste alcun valido motivo per considerare dei momenti differenti di realizzazione per l'utile ordinario da una parte e per l'utile o la perdita immobiliare dall'altra. Al contrario, è indispensabile trovare una soluzione coerente per soddisfare l'esigenza della congruenza (oggettiva e temporale) in presenza di circostanze di fatto paragonabili. Un ruolo determinante

spetta alle norme fiscali concernenti l'imposizione dell'utile. L'utile immobiliare rappresenta una forma di utile (o di perdita). Le regole armonizzate relative all'imposta ordinaria sull'utile sono concepite in modo manifestamente più ampio di quelle per l'imposta separata sugli utili immobiliari (articolo 12 LAID). Le disposizioni (oggettive e temporali) riferite all'imposta ordinaria sull'utile hanno quindi necessariamente la preminenza a meno che l'articolo 12 LAID non preveda espressamente qualcosa di diverso[20]. Nelle relazioni intercantonali, l'utile o la perdita derivanti dalla vendita di un immobile appartenente alla sostanza aziendale che, con il sistema monistico vengono imposti separatamente, devono di conseguenza essere tassati in modo uniforme per l'esercizio durante il quale è avvenuta la conclusione valida del contratto per atto pubblico[21].

Nel presente caso, sia il Cantone del domicilio fiscale principale che il Cantone del domicilio fiscale speciale applicano il sistema monistico. I due Cantoni concordano pure sull'aspetto temporale, basandosi sulla data dell'atto dispositivo (iscrizione a registro fondiario; articolo 656 capoverso 1 in correlazione con l'articolo 971 capoverso 1 del Codice civile). Ciò corrisponde alla costante prassi del Canton Berna[22], mentre il Cantone di Basilea-Città si è dotato a tale riguardo di una norma di diritto positivo (articolo 110 capoverso 1 lettera a della Legge tributaria del Canton Basilea-Città [di seguito LT-BS]) che crea una divergenza per rapporto al diritto fiscale armonizzato. Va quindi chiarito se essa è sostenibile nell'ottica della doppia imposizione intercantonale.

10. La realizzazione interviene al momento della conclusione del negozio obbligatorio oppure all'atto di disposizione?

L'istanza inferiore ha ritenuto che, applicando il diritto fiscale del Cantone di Basilea-Città, gli utili immobiliari potevano essere compensati esclusivamente con perdite immobiliari subite nel corso dello stesso anno civile. L'imposta separata sugli utili immobiliari nasce con il trasferimento della proprietà a seguito dell'iscrizione a registro fondiario. Dato che l'alienazione del terzo oggetto (iscritta a registro fondiario il 3 gennaio 2007) è avvenuta soltanto nel 2007, la perdita che ne è scaturita non poteva essere imputata sugli utili immobiliari conseguiti durante il 2006. Non vi era quindi alcuna perdita di ripartizione visto che l'utile aziendale complessivo superava l'utile immobiliare netto di 115'815 franchi realizzato nel Canton Basilea-Città.

La contribuente sostiene che, in base alle regole vigenti in materia di doppia imposizione, la perdita subita con la vendita del terzo oggetto debba essere attribuita all'esercizio fiscale 2006 anche se le norme cantonali prevedono un'altra soluzione. La perdita dovrebbe essere ripartita per oggetto e sopportata dal Canton Basilea-Città al fine di evitare una perdita di ripartizione. In caso contrario la somma degli utili imposti nel Canton Berna e nel Canton Basilea-Città supererebbe l'utile aziendale complessivo.

Sia il Canton Berna che il Canton Basilea-Città applicano sul piano interno il sistema monistico (articolo 12 capoverso 4 LAID) e considerano la data dell'atto dispositivo quale elemento temporale determinante. Malgrado ciò si arriva ad una soluzione finale disarmonizzata dal momento che il Canton Berna

preleva, quale domicilio fiscale principale, un'imposta ordinaria sull'utile mentre nel domicilio fiscale speciale viene riscossa un'imposta separata sugli utili immobiliari. Nel primo caso è incontestato che la realizzazione intervenga al momento della conclusione del negozio obbligatorio mentre nel secondo caso fa stato l'atto di disposizione.

Secondo l'accertamento dei fatti eseguito dall'istanza inferiore, che vincola il Tribunale federale, il Canton Berna ha tenuto conto delle tre transazioni nell'anno 2006. L'istanza inferiore considera corretto il metodo di tassazione del Canton Berna anche se fa riferimento, in uno dei suoi considerandi, alla decisione del Tribunale federale n. 2C_199/2011 del 14 novembre 2011 consid. 4.1, desumendone che il domicilio fiscale speciale poteva senz'altro riesaminare la prassi di tassazione del Cantone del domicilio fiscale principale. Nella consultazione del 13 giugno 2013 l'istanza inferiore ammette comunque di avere ritenuto che, secondo le leggi fiscali concordanti dei due Cantoni, ci si dovesse basare sull'atto di disposizione. Per quanto concerne il Canton Berna si era fidata delle relative istruzioni emanate dalla Divisione dell'imposta sugli utili immobiliari ritenendo che esse fossero vevoli anche nel caso di una perdita immobiliare.



Il comportamento del Canton Berna, che qui non è in discussione ma che va tuttavia esaminato a titolo pregiudiziale, risulta conforme al diritto federale in considerazione di quanto detto precedentemente. In concreto l'articolo 24 capoverso 1 LAID (in correlazione con l'articolo 58 capoverso 1 LIFD), che concretizza l'articolo 127 capoverso 3 Cost. in modo vincolante per il Tribunale (articolo 190 Cost.), ha la precedenza sull'opposta norma cantonale (articolo 110 capoverso 1 lettera a LT-BS). Una regola uniforme per fissare il momento determinante è come minimo indispensabile per i due seguenti motivi:

- dal punto di vista del contribuente esiste una sovrapposizione dato che la perdita immobiliare di 117'990 franchi non viene mai presa completamente in considerazione. Essa esplica i suoi effetti soltanto nella misura in cui il Canton Berna applica un'aliquota complessiva ridotta, ciò che viola il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (articolo 127 capoverso 2 Cost.);
- nel Canton Berna vi è una minore imposizione dal momento che nel 2006 esso deve considerare la perdita immobiliare ai fini dell'aliquota mentre nel 2007 la

dovrebbe pure dedurre dall'utile imponibile a causa della mancata possibilità di compensazione nel Cantone di Basilea-Città. Un simile "doppio effetto" riduce le pretese fiscali del Canton Berna in maniera ingiustificata e non è sostenibile nell'ottica dell'articolo 127 capoverso 3 Cost.

Il diverso punto di vista dell'istanza inferiore è contrario al diritto federale. Su questo punto il ricorso va pertanto ammesso.

11.

La determinazione delle spese generali dei commercianti professionali: vale sempre la regola del 5%?

Il Cantone di situazione dell'immobile deve sopportare, in favore del domicilio fiscale principale, una quota delle spese generali dei commercianti professionali di immobili[23]. Il "forfait dei commercianti" ammonta di regola al 5% del prezzo di vendita e dovrebbe coprire le spese generali (in particolare le spese del personale e quelle correnti) che nascono in occasione dell'acquisto e della vendita dei propri oggetti di commercio[24].

Dal tasso del 5% concepito quale regola empirica ci si deve scostare soltanto per motivi particolari, specialmente se esistono sufficienti elementi per ritenere che esso sia o troppo alto o troppo basso. Un tasso meno elevato è in particolare giustificato se vengono contabilizzate delle provvigioni di intermediazione e degli onorari per prestazioni di servizio versati a terzi[25]. In un simile caso è giustificato ammettere una deduzione forfettaria dell'1% soltanto a titolo di spese generali[26]. L'esperienza insegna che la collaborazione di un intermediario o di un terzo che fornisce delle prestazioni connesse con la transazione riducono le spese generali del commerciante professionale di immobili[27]. Le provvigioni di intermediazione e gli onorari per prestazioni di servizio versati in occasione dell'acquisto e della vendita degli oggetti di commercio vengono oltretutto fatturati separatamente; dal punto di vista economico essi rappresentano per lo più dei costi specifici e non delle spese generali. Ciò permette di imputarli direttamente al singolo utile immobiliare (o alla perdita). Per tale ragione le provvigioni di intermediazione e gli onorari per prestazioni di servizio vanno dedotti fin da principio (per oggetto) nel Cantone di situazione dell'immobile[28].

Se l'utile derivante dall'aumento di valore risulta essere relativamente modesto per rapporto al prezzo di vendita, per cui l'applicazione del *forfait* dei commercianti genera una deduzione proporzionalmente elevata, ciò rappresenta un serio indizio che le effettive spese generali da computare ammontavano a meno del 5% del prezzo di vendita. Inversamente, un utile relativamente alto può rappresentare un indizio in favore di un tasso più elevato di spese generali. Per questo motivo il Tribunale federale ha considerato che non è arbitrario ridurre il tasso forfettario di spese generali del 5% del prezzo di vendita quando, a causa dell'elevato prezzo di vendita, non soltanto ne scaturisce un modesto utile derivante dall'aumento di valore ma l'applicazione del tasso del 5% creerebbe addirittura una perdita immobiliare[29].

Una quota forfettaria di spese generali entra in linea di conto esclusivamente in caso di commercianti professionali di immobili che operano a livello intercantonale. La LIFD ed il

diritto fiscale intercantonale utilizzano la medesima nozione di commerciante professionale di immobili[30]. Con le dovute restrizioni tali criteri si applicano anche alle persone giuridiche.

Secondo l'accertamento dei fatti eseguito dall'istanza inferiore, che vincola il Tribunale federale, il Canton Berna ha inizialmente qualificato la ricorrente quale commerciante professionale di immobili (in base alla decisione di tassazione del 16 marzo 2009). Per la ripartizione intercantonale l'autorità fiscale del Canton Berna ha dapprima considerato, a carico del Cantone di domicilio fiscale speciale (Basilea-Città), una quota forfettaria di spese generali di 288'000 franchi (5% dei ricavi cumulati di 5'760'000 franchi) per poi ridurla al 2% (115'200 franchi). Quale giustificazione di tale riduzione essa ha invocato il fatto che la contribuente non era da considerare quale commerciante professionale di immobili. Le dichiarazioni d'imposta relative all'imposta separata sugli utili immobiliari del Canton Basilea-Città figurano agli atti e possono quindi essere esaminate a titolo complementare da parte del Tribunale federale (articolo 105 capoverso 2 della Legge federale sul Tribunale federale [di seguito LTF]). Dalle stesse risulta che sono state versate delle provvigioni di intermediazione di 173'451 franchi e di 80'120 franchi. Il Canton Berna le ha ammesse in deduzione accettando pure un onorario di intermediazione di 100'000 franchi per la terza vendita. Esso è quindi partito dal reddito straordinario dichiarato di 135'581 franchi.



12.

La contribuente può essere considerata commerciante professionale d'immobili?

La contribuente chiede ora la deduzione di una quota forfettaria di spese generali del 2% limitatamente alle prime due vendite. Con dei ricavi cumulati di 3'520'000 franchi ciò corrisponde a circa 70'000 franchi. A ciò si contrappongono dei costi amministrativi di 4'800 franchi ma nessun salario contabilizzato. Anche nel caso in cui i propri costi non fossero stati contabilizzati, ciò che potrebbe sollevare delle questioni di diritto commerciale, risulta difficilmente comprensibile per quale motivo sarebbe sorto un ulteriore costo amministrativo di circa 70'000 franchi oltre alle comprovate provvigioni ed agli onorari di intermediazione di 353'571 franchi (ovvero 173'451 franchi più 80'120 più 100'000) ammessi in deduzione dal Canton Berna. Manca qualsiasi argomentazione che possa essere controllata.

La questione a sapere se la contribuente possa essere considerata quale commerciante professionale di immobili può quindi rimanere aperta. Non va certo dimenticato che la durata di possesso è stata manifestamente breve, non avendo superato un mese (per gli oggetti 1 e 2) e sette mesi (per l'oggetto 3). Il terzo oggetto è stato inoltre acquistato nello stesso momento della vendita dei primi due immobili. Tale fatto non esclude per lo meno un procedimento sistematico e pianificato. Manca tuttavia una documentazione relativa a precedenti transazioni – la contribuente è stata costituita nell'anno 2000 –, a particolari conoscenze professionali, a pratiche commerciali e finanziarie lungamente esercitate, ma esse non vengono nemmeno invocate dalla contribuente.

13.

Conclusioni

Il ricorso è fondato nella misura in cui la ricorrente chiede un'armonizzazione dei criteri temporali per l'imputazione delle perdite, mentre non lo è per il resto. Il ricorso è parzialmente accolto e la decisione impugnata annullata. La situazione di

fatto e di diritto richiede una nuova tassazione sugli utili immobiliari per il 2006. La causa è quindi rinviata all'istanza inferiore affinché pronunci una nuova decisione (articolo 107 capoverso 2 seconda frase LTF).

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.handelszeitung.ch/sites/handelszeitung.ch/files/imagecache/teaser-big/lead_image/bern_2.jpg [05.10.2015]

http://foxtrailwebsite.s3.amazonaws.com/img/cities/basel_stadt.jpg [05.10.2015]

<http://www.stadtwohnen.bs.ch/imaging/stk/basel-stadt/amt-header-width/website/stadtwohnen/imageBinary/STADTWOHNEN.BS004.jpg> [05.10.2015]

<http://images.zeit.de/2011/13/ch-liestal/ch-liestal-540x304.jpg> [05.10.2015]

http://cms.weka.ch/fileadmin/_processed_/csm_interkantonale-steuerauscheidung_4c193f78cc.jpg [05.10.2015]

[1] DTF 137 I 145 consid. 4.2; 132 I 220 consid. 3.1; 111 Ia 120 consid. 2a.

[2] DTF 139 II 373 consid. 4.2.

[3] DTF 139 II 373 consid. 4.2; 138 I 297 consid. 3.1; 131 I 249 consid. 6.3; come già DTF 92 I 198 consid. 3b.

[4] In merito al commerciante di immobili DTF 131 I 249 consid. 4.2; 111 Ia 318 consid. 4b; sentenza TF n. 2C_689/2010 del 4 aprile 2011 consid. 3, in: ASA 80 pagina 361; StE 2011 24.43.1 N 22.

[5] DTF 132 I 220 consid. 5.

[6] DTF 138 I 297 consid. 4.2.

[7] In merito agli immobili che costituiscono un investimento di capitale nel puro Cantone di situazione dell'immobile: de Vries Reilingh Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2. edizione, Berna 2013, Nr. 1059; Oberson Xavier, *Droit fiscal suisse*, 4. edizione, Basilea 2012, N 48 ad § 21; Oertli Mathias/Zigerlig Rainer, N 39 ad § 33; in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Mäusli-Allenspach Peter (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, volume II/1, *Interkantonales Steuerrecht*, Basilea 2011; Locher Peter, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3. edizione, Berna 2009, pagina 95 (citato: *Intercantonale*); in merito agli oggetti di commercio dei commercianti professionali di immobili, de Vries Reilingh Daniel, op. cit., Nr. 1112; Oertli Mathias/Zigerlig Rainer, op. cit., N 119 e seguente ad § 33; Locher Peter, *Intercantonale*, pagina 120.

[8] Cfr. DTF 139 II 373 consid. 4.2.

[9] Ammontare e calcolo di un utile o di una perdita; cfr. sentenza TF n. 2C_319/2013 del 13 marzo 2014.

[10] Articolo 129 capoverso 1 Cost.; cfr. a tale riguardo sentenza TF n. 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012, consid. 3.5; in: RDAF 2013 II 350, StE 2013 B 42.38 N 36, StR 68/2013 pagina 368.

[11] DTF 139 II 363 consid. 3.2; 131 I 409 consid. 3.2.

[12] Sentenze TF n. 2C_104/2013 e n. 2C_105/2013 del 27 settembre 2013, consid. 3.4, in: StR 69/2014 pagina 202; n. 2C_309/2013 e n. 2C_310/2013 del 18 settembre 2013, consid. 2.2.2, in: StE 2013 B 72.14.2 N 42, StR 69/2014 pagina 222.

[13] DTF 137 II 353 consid. 6.2; 136 II 88 consid. 3.1;

132 I 175 consid. 2.2; 199 Ib 111 consid. 2c.

[14] DTF 116 II 533 consid. 2a/dd; sentenza TF n. 4A_277/2010 del 2 settembre 2010, consid. 2.2.

[15] Madörin Bernhard/Bertschinger Peter, *Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung*, Berna 2009, pagina 49 e seguenti.

[16] Handschin Lukas, *Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht*, Basilea 2013 Nr. 347; Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 11. edizione, Berna 2012, N 67 ad § 8; Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter, *Schweizerisches Aktienrecht*, Berna 1996, N 231 ad § 50; Böckli Peter, *Schweizer Aktienrecht*, 4. edizione, Zurigo 2009, N 122 ad § 8.

[17] Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, *Handkommentar zum DBG*, 2. edizione, Berna 2009, N 143 ad Art. 18 LIFD.

[18] Metodo dell'incassato; per l'insieme del problema cfr. sentenze TF n. 2C_941/2012 e n. 2C_942/2012 del 9 novembre 2013, consid. 2.5, in: StR 69/2014 pagina 207; sul principio DTF 105 Ib 238 consid. 4b; 113 Ib 23 consid. 2e; Oberson Xavier, op. cit., N 12 ad § 7; Reich Markus, *Steuerrecht*, 2. edizione, Zurigo 2012, N 51 ad § 10; Locher Peter, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Therwil 2001, N 18 ad Art. 16 LIFD (citato DBG); Weidmann Markus, *Einkommensbegriff und Realisation*, Diss., Zurigo 1996, pagina 195 e seguente.

[19] Sentenza TF n. 2C_115/2010 del 18 giugno 2010 consid. 2.2; n. 2A.250/2006 dell'11 ottobre 2006 consid. 2.1, in: StE 2007 B 21.2 N 24; n. 2A.475/2002 del 31 marzo 2003 consid. 3.1, in: RDAF 2004 II 38, StE 2003 B 21.2 N 17; n. 2A.67/1997 del 14 ottobre 1998 consid. 5b, in: RDAF 1999 II 233, StR 54/1999 pagina 196; n. 2P.14/1998 del 3 luglio 1998 consid. 3a, in: RDAF 1998 II 374; n. 2A.56/1991 del 1. novembre 1991 consid. 3b, in: ASA 61 pagina 666, BVR 1992 pagina 196, StE 1992 B 21.2 N 6, StR 47/1992 pagina 584; cfr. Känzig Ernst, *Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer]*, I. Teil, 2. edizione, 1982, N 167 ad Art. 21 DIFD; Locher Peter, DBG, N 75 ad Art. 18 LIFD.

[20] Cfr. sentenza TF n. 2C_662/2011 del 29 febbraio 2012 consid. 4, in: StE 2012 B 21.1 N 21.

[21] Cfr. comunque la critica della dottrina, da ultimo Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 3. edizione, Berna 2013, N 46 e seguente ad § 50 LT-ZH.

[22] Langenegger Markus, N 3 ad Art. 138 LT-BE, in: Leuch Christoph/Kästli Peter/Langenegger Markus (a cura di), *Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz*, volume 2, Berna 2011.

[23] Sentenza TF n. 2C_689/2010 del 4 aprile 2011 consid. 2.1, in: ASA 80 pagina 361, StE 2011 24.3.1 N 22; DTF 120 Ia 361 consid. 5b; 111 Ia 220 consid. 2d; 92 I 461 consid. 2b.

[24] Cfr. sentenza TF n. 2C_689/2010 del 4 aprile 2011 consid. 2.1; de Vries Reilingh Daniel, op. cit., Nr. 1037; Oertli Mathias/Zigerlig Rainer, op. cit., N 117 ad § 33; Locher Peter, *Intercantonale*, pagina 119.

[25] Sentenza TF n. 2C_689/2010 del 4 aprile 2011 consid. 2.1, in: ASA 80 pagina 361, StE 2011 24.3.1 N 22; n. 2P.118/1992 del 23 febbraio 1993 consid. 5b, in: ASA 62 pagina 720, StE 1993 45 N 8; n. P.1683/1984 del 5 dicembre 1985 consid. 4b, in: ASA 56 pagina 569.

[26] Sentenza TF n. 2C_689/2010 del 4 aprile 2011 consid. 2.1; n. 2P.58/2007 del 5 settembre 2007 consid. 2.2; Zuppinger Ferdinand, *Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis*, Berna 1971, pagina 30.

[27] Sentenza TF n. 2P.91/1995 del 27 gennaio 1998, consid. 2b.

[28] Sentenza TF n. 2P.90/1995 del 27 gennaio 1998 consid. 2b; n. 2P.91/1995 del 27 gennaio 1998 consid. 2b.

[29] Per l'insieme del problema cfr. sentenza TF n. 2P.118/1992 del 23 febbraio 1993, consid. 5.

[30] Sentenza TF n. 2C_713/2012 del 3 marzo 2013 consid. 3.1; n. 2P.154/2004 del 16 agosto 2005 consid. 3.3, in: RtiD I-2006 pagina 543; per i criteri determinanti, cfr. in particolare sentenza TF n. 2C_1273/2012 del 13 giugno 2013 consid. 2.2, in: StE 2013 B 23.1 N 79.