

ESTRATTO

# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I- 2013

*Samuele Vorpe*

**L'assoggettamento delle  
provvigioni da mediazione immobiliare  
nei rapporti intercantonali**

---

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO  
HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi  
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario  
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e  
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione, delle pari opportunità e della trasparenza,  
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)  
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi  
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Tipografia Mazzoni Moduli SA - 6595 Riazzino  
e-mail: mazzoni-moduli@ticino.com

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3406-1 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-039-6 (Repubblica e Cantone Ticino)

# L'assoggettamento delle provvigioni da mediazione immobiliare nei rapporti intercantionali

*Samuele Vorpe\**

1. Introduzione
2. Il diritto della (dis)armonizzazione
  - 2.1. Il diritto federale dell'armonizzazione
  - 2.2. L'assoggettamento limitato nei rapporti intercantionali e internazionali
  - 2.3. Il diritto di assoggettare all'imposta le provvigioni per la mediazione immobiliare
  - 2.4. Secondo la dottrina l'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID è una svista legislativa!
  - 2.5. No, secondo il Tribunale federale l'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID è una svista legislativa!
3. La sfida tra prassi di doppia imposizione e armonizzazione
  - 3.1. Il divieto di doppia imposizione in materia di doppia imposizione intercantionale
  - 3.2. La relazione tra giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantionale e LAID
  - 3.3. Il cambiamento della giurisprudenza per conformarsi alla LAID
  - 3.4. La LAID è una legge determinante per il Tribunale federale
  - 3.5. Lo scopo della LAID e della prassi di doppia imposizione del Tribunale federale
  - 3.6. La LAID prevale sulla prassi di doppia imposizione del Tribunale federale!
4. Dove sta quindi la svista? Altri elementi da considerare
  - 4.1. I lavori preparatori della LAID
  - 4.2. Il confronto tra LIFD e LAID
  - 4.3. La mediazione degli immobili siti all'estero
  - 4.4. Diritto di godimento reale o diritto di godimento personale a questo economicamente assimilabile
5. Il quadro legislativo dei Cantoni
  - 5.1. Una panoramica sulla situazione nei diversi Cantoni
  - 5.2. I casi di doppia imposizione effettiva delle provvigioni immobiliari

---

\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

- 5.3. I casi di doppia imposizione virtuale
- 5.4. Le basi legali cantonali di riferimento
- 6. Conclusioni

## 1. Introduzione

La sentenza del 5 maggio 2012 della Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino (CDT)<sup>1</sup> è stata l'occasione per affrontare un tema, mai passato di moda, concernente la controversa questione dell'assoggettamento all'imposta nei rapporti intercantionali delle provvigioni conseguite da una persona fisica o giuridica con la propria attività di mediazione immobiliare. Infatti, la CDT ha dovuto giudicare se una società con sede nel Canton Zugo, ma con amministrazione effettiva nel Canton Zurigo, il cui scopo consiste nell'acquisto, nella vendita, nell'edificazione e nell'amministrazione di immobili in Svizzera, fosse da assoggettare limitatamente all'imposta nel Canton Ticino, come sostenuto dall'autorità fiscale ticinese, in considerazione della sua attività svolta quale intermediaria nell'ambito di un'operazione immobiliare realizzata con un immobile sito nel Canton Ticino. L'autorità fiscale spiegava che secondo la giurisprudenza del Tribunale federale il diritto di imporre le provvigioni per la mediazione immobiliare spetta esclusivamente al Cantone di situazione dell'immobile. La società contestava questa tesi perché la Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) non statuisce un assoggettamento nel Cantone di situazione dell'immobile per le provvigioni conseguite da un mediatore con domicilio o sede in un altro Cantone. La CDT è stata dunque chiamata in causa per decidere su un caso di doppia imposizione intercantionale in quanto la società si è trovata a pagare delle imposte sulle provvigioni conseguite sia nel Cantone in cui si trova l'amministrazione effettiva (Zurigo), sia nel Cantone di situazione dell'immobile (Ticino). La sentenza della CDT dà lo spunto per esaminare il diritto impositivo delle provvigioni da attività di mediazione immobiliare nei rapporti intercantionali.

---

<sup>1</sup> Sentenza CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t.

## **2. Il diritto della (dis)armonizzazione**

### ***2.1. Il diritto federale dell'armonizzazione***

La Legge federale sull'armonizzazione, entrata in vigore il 1° gennaio 1993, stabilisce delle regole volte ad uniformare le imposte dirette che i Cantoni devono riscuotere e fissa i principi determinanti per il loro disciplinamento nella legislazione cantonale (art. 1 cpv. 1 LAID). La Legge federale sull'armonizzazione è un ordinamento che si indirizza direttamente ai legislatori cantonali e costituisce la legge di applicazione del disposto costituzionale di cui all'art. 129 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost.; RS 101)<sup>2</sup>. Il suo campo di applicazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali; rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost., art. 1 cpv. 3 LAID). Qualora il diritto cantonale non si armonizzasse con le disposizioni previste dal diritto federale superiore, quest'ultimo sarebbe direttamente applicabile (art. 72 cpv. 2 LAID).

### ***2.2. L'assoggettamento limitato nei rapporti intercantionali e internazionali***

La LAID stabilisce due diverse tipologie di assoggettamento limitato nel Cantone, a dipendenza di dove sia situato il domicilio fiscale del soggetto – sia esso persona fisica o giuridica – che intrattiene con il Cantone un legame di tipo economico.

Da un lato, quando il soggetto ha il proprio domicilio fiscale all'estero o in un Cantone diverso da quello con il quale vi intrattiene un legame economico, esso viene assoggettato limitatamente alla parte di reddito e

---

<sup>2</sup> Si veda a questo riguardo Harmonisation fiscale: Rapport du groupe d'experts Cagianut sur l'harmonisation fiscale/texte de loi LHID, in: Publications de la Chambre fiduciaire, vol. 128, 1994, pagg. 71 segg.; PETER MAUSLI-AlLENSPACH, Erster Teil: Grundlagen des interkantonalen Steuerrechts, N 16 *ad* § 2, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (a cura di), Interkantonales Steuerrecht, Basilea 2011; MARKUS REICH, Steuerrecht, II<sup>a</sup> ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2012, N 2 *ad* § 9.

di sostanza riferita al Cantone nel quale si possono ritrovare i seguenti tre criteri di assoggettamento: esistenza (i) della sede di un'impresa, (ii) di uno stabilimento d'impresa o (iii) di un immobile. L'eventuale doppia imposizione che ne potrebbe conseguire viene evitata con il sistema dell'esenzione secondo le norme di collisione elaborate dalla giurisprudenza del Tribunale federale. Si parla in questo caso di un assoggettamento limitato nei «rapporti intercantionali e internazionali», *i.e.* tra un Cantone e un altro Cantone, risp. tra un Cantone e uno Stato estero.

Dall'altro, quando il soggetto ha il proprio domicilio fiscale al di fuori della Svizzera, ma consegue in un Cantone un determinato tipo di provento, esso viene assoggettato alla fonte. Si parla in questo caso di un assoggettamento limitato nei «rapporti internazionali», *i.e.* tra un Cantone e uno Stato estero.

### ***2.3. Il diritto di assoggettare all'imposta le provvigioni per la mediazione immobiliare***

#### *2.3.1. Persone fisiche*

L'art. 4 cpv. 1 LAID statuisce un assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica nei rapporti intercantionali e internazionali per le seguenti fattispecie:

«Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale nel Cantone sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se tengono un'impresa o uno stabilimento d'impresa nel Cantone, se vi possiedono fondi, se ne hanno il godimento, **se servono da intermediari nel commercio di immobili o se vi esercitano tale commercio.**»

L'esercizio di un'impresa, sia essa stata costituita nella forma individuale oppure nella forma di una società in nome collettivo o in accomandita semplice, l'esistenza di uno stabilimento d'impresa e il possesso di un immobile creano un domicilio secondario per tutte le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la dimora fiscali nel Cantone interessato. Quale luogo in cui trae origine la fonte del reddito, questo domicilio secondario prevale sempre su quello primario. Il Cantone di domicilio primario non può assoggettare ad imposizione i redditi e le sostanze concernenti l'impresa che ha la sua sede in un altro Cantone, così come lo

stabilimento d'impresa e l'immobile che sono situati al di fuori della sua sovranità fiscale<sup>3</sup>. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il Cantone può tenere in considerazione questi elementi per determinare l'aliquota complessiva del proprio contribuente («principio dell'esenzione con riserva della progressione dell'aliquota»)<sup>4</sup>.

L'ultima frase dell'art. 4 cpv. 1 LAID statuisce pure un assoggettamento limitato in favore di ciascun Cantone, diverso da quello del domicilio o della dimora fiscale, se una persona serve da intermediaria nel commercio di immobili o se vi esercita tale commercio.

Il mediatore può agire tanto su indicazione dell'alienante quanto su quella dell'acquirente e riceve per questa sua attività di mandante, di regola, una provvigione da mediazione, a condizione che l'operazione venga portata a termine secondo quanto previsto dal contratto. In tal caso siamo in presenza di un mediatore ai sensi degli artt. 412 segg. del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220). Per contro il commerciante, che non è proprietario dell'immobile, è legittimato a concludere contratti in base all'art. 32 CO e rappresenta così direttamente l'acquirente o l'alienante nella conclusione del contratto. Anch'esso percepisce una provvigione rispettivamente una parte dell'utile<sup>5</sup>. L'attività del commerciante può ricadere anche nell'assoggettamento limitato legato al possesso del fondo poiché egli diviene, almeno per poco tempo, proprietario dell'immobile quando svolge la propria attività commerciale di compravendita<sup>6</sup>. Diversi

---

<sup>3</sup> JEAN-MARC RIVIER, L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques, in: ASA 61 283, pag. 286.

<sup>4</sup> Si veda PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, II<sup>a</sup> ed., Manno 2010, pag. 15, 122 (citato: Introduzione).

<sup>5</sup> PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, N 63 *ad* art. 4 (citato: Kommentar zum DBG); FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Zürcher Kommentar, 2006, N 76 *ad* § 4 (citato: Zürcher Kommentar); Handkommentar, 2009, N 42 *ad* art. 5 (citato: Handkommentar); JEAN-BLAISE PASCHOUD, Commentaire romand, N 58 *ad* art. 4, in: Danielle Yersin/Yves Noël (a cura di), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct. Commentaire romand, Basilea 2008 (citato: Commentaire romand).

<sup>6</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 76 *ad* § 4; Handkommentar, N 42 *ad* art. 5; PETER ATHANAS/GIUSEPPE GIGLIO, N 23 *ad* § 63, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (a cura di), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, III<sup>a</sup> ed., Muri/Berna 2009.

autori<sup>7</sup> sostengono, a ragione, che nell'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID non ricadono i casi in cui i commercianti di immobili acquistano e vendono degli immobili siti nel Cantone, poiché quest'attività ricade nel possesso di fondi e non nell'esercizio del commercio immobiliare<sup>8</sup>.

Nei casi di assoggettamento limitato, il mediatore (o il commerciante) non deve necessariamente svolgere la sua attività nel Cantone ai fini dell'imposta cantonale, risp. in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta. Tale persona può divenire un contribuente, benché la sua attività si svolga completamente al di fuori del Cantone risp. all'estero. Non è quindi necessaria la presenza fisica effettiva nel luogo di situazione dell'immobile<sup>9</sup>. Il reddito imponibile è quello legato all'esercizio di questo commercio nel Cantone risp. in Svizzera ed è stabilito dal legame economico che crea la detenzione diretta o indiretta dell'immobile sito nel Cantone risp. in Svizzera<sup>10</sup>. Il Tribunale federale sostiene infatti la tesi secondo la quale vi è un assoggettamento delle persone che fungono da intermediarie in operazioni con immobili siti in Svizzera, anche se queste hanno avuto luogo all'estero. È sufficiente che quest'attività sia esercitata in relazione con diritti o cose che presentano un legame economico con la Svizzera<sup>11</sup>.

I casi di assoggettamento limitato secondo il cpv. 2 dell'art. 4 LAID riguardano, per contro, soltanto i rapporti internazionali e si applicano alle

---

<sup>7</sup> PASCHOUD, Commentaire romand, N 58 *ad art.* 4. L'autore fa riferimento a PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN/ANGELO DIGERONIMO; Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurigo 2001, N 9 *ad art.* 4; LOCHER, Kommentar zum DBG, N 61 *ad art.* 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 19 *ad art.* 4.

<sup>8</sup> La dottrina ha posto infatti l'accento sulle differenze tra l'art. 4 cpv. 1 lett. *c* LIFD, che disciplina l'assoggettamento limitato in Svizzera per coloro che «sono proprietarie di fondi in Svizzera o hanno su di essi diritti di godimento reali o diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili» e coloro che, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD, «fanno commercio di immobili siti in Svizzera o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari». A parere di chi scrive, quanto indicato per la LIFD si applica *mutatis mutandis* per la LAID.

<sup>9</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 77 *ad §* 4; Handkommentar, N 43 *ad art.* 5; ATHANAS/GIGLIO, N 22 *ad §* 63.

<sup>10</sup> PASCHOUD, Commentaire romand, N 56 *ad art.* 4.

<sup>11</sup> Si veda la sentenza TF del 29 gennaio 1996 = ASA 65 822, consid. 2.



persone fisiche che non hanno né il domicilio, né la dimora fiscali in Svizzera e che conseguono dei proventi la cui fonte si situa nel Cantone in virtù di un determinato legame economico<sup>12</sup>.

Se nei casi di cui all'art. 4 cpv. 1 LAID si ricorre sempre alla tassazione ordinaria, in quelli elencati al cpv. 2 del medesimo articolo si ricorre invece sistematicamente alla tassazione alla fonte<sup>13</sup>.

### 2.3.2. *Persone giuridiche*

L'assoggettamento limitato in virtù di un'appartenenza economica, secondo l'art. 21 cpvv. 1 e 2 LAID, concerne le persone giuridiche la cui sede o amministrazione effettiva si trova fuori Cantone o all'estero. Il cpv. 1 si applica sia nei rapporti intercantionali sia in quelli internazionali e stabilisce quanto segue:

«Le persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva fuori Cantone sono assoggettate all'imposta se:

a. sono associate a un'impresa commerciale nel Cantone;

b. tengono uno stabilimento d'impresa nel Cantone;

c. sono proprietarie di fondi situati nel Cantone o sono titolari su di essi di

---

<sup>12</sup> Vale a dire quando le persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera: **a)** esercitano un'attività lucrativa nel Cantone; **b)** in quanto membri dell'amministrazione o della direzione di persone giuridiche con sede o stabilimento d'impresa nel Cantone, ricevono tantièmes, gettoni di presenza, indennità fisse o analoghe remunerazioni; **c)** sono titolari o usufruttuarie di crediti garantiti da pegno immobiliare o manuale su fondi siti nel Cantone; **d)** ricevono pensioni, assegni di quiescenza o altre prestazioni da un datore di lavoro o da un istituto di previdenza con sede nel Cantone in virtù di un precedente rapporto di lavoro di diritto pubblico; **e)** ricevono prestazioni da istituzioni di diritto privato svizzere di previdenza professionale o da forme riconosciute di previdenza individuale vincolata; **f)** ricevono un salario o altre remunerazioni da un datore di lavoro con sede o stabilimento d'impresa nel Cantone a motivo della loro attività nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale.

<sup>13</sup> PETER LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantionales Steuerrecht*, in: ASA 65 609, pag. 622 (citato: *Steuerharmonisierung*); *Introduzione*, pag. 32. Per la LIFD, che prevede una simile formulazione alla LAID, il Consiglio federale ha pure precisato che «*Un primo gruppo, disciplinato nell'articolo 4, comprende gli elementi di appartenenza economica rientranti nell'imposizione ordinaria del reddito. Un secondo gruppo, specificato nell'articolo 5, concerne altri stati di fatto che istituiscono un'appartenenza economica a cui si applica la procedura d'imposizione alla fonte secondo gli articoli da 97 a 106 (ndr. ora dagli artt. 91 a 101)*» (FF 1983 III 1, pag. 99).

diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili.»

Si configura un'appartenenza economica quando la persona giuridica, che ha la propria sede o amministrazione effettiva fuori Cantone (*i.e.* in un altro Cantone o all'estero) è associata con delle società di persone<sup>14</sup> con sede nel Cantone, ad esclusione delle partecipazioni (sotto forma di azioni, di quote sociali, ecc.) in società di capitali, cooperative o altre persone giuridiche<sup>15</sup>. Vi è pure un'appartenenza economica quando nel Cantone si tiene uno stabilimento d'impresa, risp. vi è il possesso di un immobile.

Rispetto alla formulazione adottata per le persone fisiche, si individuano qui due evidenti differenze:

- la prima riguarda la mancata inclusione del criterio che assoggetta all'imposta nei rapporti intercantionali le persone giuridiche che fungono da intermediarie nelle operazioni immobiliari;
- la seconda riguarda la definizione più estesa del concetto di possesso di un immobile. Se, da un lato, la definizione per le persone fisiche prevista dall'art. 4 cpv. 1 LAID stabilisce il possesso o il godimento del fondo, dall'altro, per le persone giuridiche l'art. 21 cpv. 1 lett. c LAID stabilisce un'estensione dei casi di assoggettamento limitato (*i*) per i diritti di godimento reali e (*ii*) per i diritti di godimento personali assimilabili a dei diritti di godimento reali sugli immobili situati nel Cantone. Verosimilmente il legislatore non ha voluto innovare in questa materia, bensì ha voluto espressamente lasciare ai Cantoni la possibilità, in particolare a livello internazionale, di adottare un'interpretazione estensiva della nozione di beni immobiliari<sup>16</sup>.

Come sopra indicato, contrariamente a quanto previsto dall'art. 4 cpv. 1 LAID, per le persone giuridiche che fungono da intermediarie in opera-

---

<sup>14</sup> Società semplice, società in nome collettivo o in accomandita (XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, IV<sup>a</sup> ed., Basilea 2012, N 16 *ad* § 6).

<sup>15</sup> JACQUES-ANDRÉ REYMOND, *L'assujettissement des personnes morales*, in: ASA 61 345, pag. 349; si veda pure OBERSON, N 16 *ad* § 6.

<sup>16</sup> REYMOND, pag. 351.

zioni immobiliari siamo in presenza di un assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica soltanto nei rapporti internazionali, conformemente al seguente disposto dell'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID:

«Le persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva all'estero sono inoltre assoggettate all'imposta se:

a. sono titolari o usufruttuari di crediti garantiti da pegni immobiliari o manuali su fondi situati nel Cantone;

**b. fanno commercio di immobili siti nel Cantone o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari.»**

Giova ricordare che anche per le persone giuridiche la differenza tra coloro che agiscono quali commercianti di immobili e coloro che fungono da intermediari in operazioni immobiliari è la medesima già descritta in precedenza per le persone fisiche<sup>17</sup>.

Siamo qui in presenza di un'incoerenza legislativa. Infatti, l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID prevede che le persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva all'estero sono assoggettate limitatamente all'imposta se fungono da intermediarie in operazioni in immobili situati in un Cantone, mentre l'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID ha una portata molto più ampia, poiché non vi rientrano soltanto le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (come tra l'altro previsto per le persone giuridiche), ma anche quelle il cui domicilio o dimora fiscali si situa in un altro Cantone della Svizzera.

Si pone quindi la domanda a sapere se questo risultato costituisca effettivamente la volontà del legislatore oppure se, invece, si tratti di una svista o di un errore legislativo. In quest'ultima evenienza la svista, che determina un'evidente difformità legislativa, riguarderebbe il campo di applicazione delle persone fisiche o delle persone giuridiche?

#### **2.4. Secondo la dottrina l'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID è una svista legislativa!**

La dottrina unanime è dell'avviso che, in assenza del possesso di un immobile nel Cantone, i redditi conseguiti dalle persone che servono da

---

<sup>17</sup> Si veda anche LOCHER, Kommentar zum DBG, N 43 *ad* art. 51.

intermediarie nel commercio di immobili o che vi esercitano tale commercio dovrebbero essere assoggettati ad imposta nel Cantone di situazione dell'immobile soltanto nei rapporti internazionali, cioè quando la persona fisica non ha domicilio o dimora fiscale in Svizzera<sup>18</sup>. Come risulta dall'art. 21 cpv. 2 LAID, la dottrina ritiene che per le persone fisiche tale assoggettamento andava collocato all'art. 4 cpv. 2 LAID, essendo applicabile appunto soltanto nelle relazioni internazionali<sup>19</sup>.

Il collegamento tra l'attività e l'oggetto della mediazione apparirebbe poco convincente per attribuire al luogo di situazione dell'immobile la potestà impositiva rispetto al luogo dove si svolge l'attività di mediazione<sup>20</sup>.

La definizione dell'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID, in base alla quale il commercio o l'intermediazione di immobili configura un assoggettamento limitato nei rapporti intercantonali, sarebbe contraria alle regole del diritto fiscale intercantonale<sup>21</sup> poiché la giurisprudenza del Tribunale federale riferita all'art. 127 cpv. 3 Cost. non conosce un simile collegamento nelle relazioni tra Cantoni. Nemmeno la genesi della norma porta argomenti a favore di questo tipo di assoggettamento nei rapporti intercantonali. Il legislatore federale era infatti partito dal presupposto che la giurisprudenza del Tribunale federale, che ruota attorno all'art. 127 cpv. 3 Cost., era stata ben elaborata e voleva dunque intervenire soltanto in maniera puntuale e non apportare delle modifiche sostanziali al diritto fiscale intercantonale<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> RIVIER, pag. 286. Si veda anche MÄUSLI-AlLENSPACH, N 29 *ad* § 2.

<sup>19</sup> LOCHER, Introduzione, pag. 32; OBERSON, N 24 *ad* § 6.

<sup>20</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, N 31 *ad* § 9.

<sup>21</sup> PETER ATHANAS, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (a cura di), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berna 1993, pag. 405, 421. Dello stesso avviso LOCHER, Introduzione, pag. 32.

<sup>22</sup> ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, IV<sup>a</sup> ed., Berna/Stoccarda/Vienna 2000, N 8i *ad* § 2, in particolare si veda la nota a piè di pagina n. 51; MÄUSLI-AlLENSPACH, N 29 *ad* § 2; MARKUS REICH, N 54 *ad* Vorbemerkungen zu art. 1/2 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (a cura di), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), II<sup>a</sup> ed., Basilea/Ginevra/Monaco 2002.

La dottrina si domanda quindi se il legislatore abbia voluto istituire un nuovo domicilio fiscale secondario nel diritto fiscale intercantonale per le persone fisiche e non, invece, per le persone giuridiche. La risposta sarebbe negativa e si tratterebbe di un'inesattezza («*Ungenauigkeit*») secondo ATHANAS e, BAUER-BALMELLI e NYFFENEGGER<sup>23</sup>, o di un errore manifesto («*erreur manifeste*») secondo RYSER e ROLLI<sup>24</sup> o comunque di una svista («*Versehen*») del legislatore per LOCHER e altri autori<sup>25</sup>.

La maggior parte dei Cantoni, continua la dottrina maggioritaria, ha corretto questa incongruenza legislativa decidendo per un assoggettamento limitato delle persone fisiche che agiscono in qualità di mediatori in operazioni immobiliari soltanto nei rapporti internazionali<sup>26</sup>. Ad esempio, anche la Legge tributaria del 21 giugno 1994 del Canton Ticino (LT, RL 10.2.1.1) conosceva sino alla fine del 2000 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 gli 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 che «*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*

---

<sup>23</sup> ATHANAS, pag. 421; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS NYFFENEGGER, N 21 *ad art.* 4, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, II<sup>a</sup> ed., Basilea/Ginevra/Monaco 2002.

<sup>24</sup> WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, IV<sup>a</sup> ed., Berna 2002, cifra 17, nota a piè di pagina n. 35, pag. 39.

<sup>25</sup> LOCHER, *Introduzione*, pag. 32; MÄUSLI-ALLENSPACH, N 29 *ad §* 2; OBERSON, N 24 *ad §* 6, pag. 81; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, N 9 e 33 *ad art.* 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 73 *ad §* 4.

<sup>26</sup> LOCHER, *Introduzione*, pag. 32; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, N 38 *ad art.* 4.

*Cantone). Se l'intermediario è invece domiciliato all'estero la provvigione è assoggettata nel Cantone (con la riserva delle Convenzioni di doppia imposizione)»<sup>27</sup>.*

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 pure indicato 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)*»<sup>28</sup>.

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<sup>29</sup>.

Nei rapporti internazionali, quando si è in presenza di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI) tra la Svizzera e uno Stato terzo, l'assoggettamento limitato per le persone (fisiche e giuridiche) che conseguono delle provvigioni da mediazione immobiliare viene neutralizzato dal diritto internazionale superiore. Ciò dimostra che questo assoggettamento limitato ha un senso soltanto quando non esiste una CDI<sup>30</sup>. Infatti, in presenza di una CDI, presupponendo che l'intermediario risp. il commerciante immobiliare svolga un'attività commerciale, questa verrebbe assoggettata nel Cantone soltanto in pre-

---

<sup>27</sup> CONSIGLIO DI STATO DEL CANTONE TICINO, Messaggio 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: Verbalì del Gran Consiglio 2000, pag. 2890; cfr. pure sentenza CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t, consid. 3.3.

<sup>28</sup> CONSIGLIO DI STATO DEL CANTONE TICINO, pag. 2890; cfr. pure sentenza CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t, consid. 3.3.

<sup>29</sup> Sentenza CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t, consid. 3.3.

<sup>30</sup> ATHANAS, pag. 422; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, N 23 *ad art.* 4.

senza di uno stabilimento d'impresa (art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID in relazione con gli artt. 5 e 7 Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni [M-OCSE]). Per contro, in assenza di uno stabilimento d'impresa, il reddito conseguito sarebbe imponibile nello Stato in cui ha sede l'attività commerciale dell'intermediario risp. del commerciante immobiliare<sup>31</sup>. Una parte della dottrina ritiene comunque che quando la commissione percepita dal mediatore o dal commerciante oltrepassi il tasso usuale per le operazioni riguardanti un immobile sito in Svizzera, questa costituisca un reddito da sostanza immobiliare, imponibile al luogo di situazione conformemente all'art. 6 M-OCSE<sup>32</sup>.

Con «usuale» la dottrina ritiene che si debba considerare la remunerazione corrente che, in un luogo o in una regione precisa, viene adottata per degli affari analoghi e della stessa natura. Il luogo determinante da prendere in considerazione non è il domicilio del mediatore immobiliare, bensì il luogo di situazione dell'immobile. In effetti l'«usuale» in materia di remunerazione degli intermediari immobiliari varia fortemente da una regione all'altra. Queste differenze si spiegano generalmente per il fatto che quanto più il mercato è favorevole in una regione, tanto più le provvigioni percepite dagli intermediari saranno basse, e inversamente. Tale soluzione è dunque logica da un punto di vista economico e tiene conto in maniera generale degli sforzi del mediatore<sup>33</sup>.

Al fine di sapere se la provvigione sia da ritenersi eccessiva ai sensi dell'art. 417 CO, situazione nella quale un giudice può ad istanza del debitore ridurla nella giusta misura, si deve comparare l'importo effettivo della provvigione con quello della provvigione usuale stabilita dall'art. 414 CO. Giurisprudenza e dottrina forniscono gli esempi seguenti<sup>34</sup>:

---

<sup>31</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 75 *ad* § 4; AGNER/JUNG/STEINMANN/DIGERONIMO, N 9 *ad* art. 4, N 3 *ad* art. 51; ATHANAS/GIGLIO, N 13 *ad* § 17.

<sup>32</sup> LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 71 *ad* art. 4, N 46 *ad* art. 51; AGNER/JUNG/STEINMANN/DIGERONIMO, N 3 *ad* art. 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 78 *ad* art. 4; *Handkommentar*, N 43 *ad* art. 5.

<sup>33</sup> CHRISTIAN MARQUIS, *Le contrat de courtage immobilier et le salaire du courtier*, *Tesi*, Losanna 1993, *pagg.* 267-268.

<sup>34</sup> DOMINIQUE DREYER, *Le contrat de courtage*, in: PASCAL PICHONNAZ/Franz WERRO, *La pratique contractuelle 2*, *Symposium en droit des contrats*, 2011, *pagg.* 87-88, con riferimenti.

- dei tassi tra l'1 e il 2%, fino al 3% per dei fondi edificati,
- dei tassi tra il 3 e il 5%, ma anche tra il 2 e il 4% per dei fondi non edificati,
- dei tassi tra il 3 e il 3.75% per degli immobili di 1 750 000 fr. oppure di 2 800 000 fr.

Sono stati giudicati eccessivi dei tassi del 5% per un prezzo di vendita inferiore ai 300 000 fr.

Secondo la prassi zurighese è considerata usuale una provvigione del 2%. Questo tasso può raggiungere il 3% quando l'oggetto è difficile da vendere<sup>35</sup>. In caso di prezzo di vendita importante, dei tassi di commissione inferiori al 2% sono tuttavia qualificati come usuali<sup>36</sup>.

Secondo la prassi grigionese possono invece essere riconosciute come usuali le seguenti provvigioni<sup>37</sup>:

- 5% del prezzo d'acquisto documentato pubblicamente per terreno edificabile non edificato,
- 3% del prezzo d'acquisto documentato pubblicamente per gli altri fondi.

Di regola per valutare se la provvigione versata in un caso concreto sia usuale, ci si riferisce per lo più alla tariffa della locale Associazione svizzera dei fiduciari immobiliari (SVIT). Tuttavia le differenze fra un Cantone e l'altro sono notevoli. In nessun caso, comunque, vengono considerate usuali delle provvigioni che eccedono il 5% del prezzo<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 98 *ad* § 221; BJORN KERNEN, *Der Mäklervertrag*, HEV (Zurigo) 2/2006, pagg. 109 segg.; su questo punto, si veda il complemento di PACO OLIVER, *Mäklerhonorarempfehlung und Kartellrecht*, HEV (Zurigo) 3/2006, pag. 191.

<sup>36</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 100 *ad* § 221.

<sup>37</sup> Prassi dell'Amministrazione delle imposte dei Grigioni, Commissioni di mediazione, art. 49 I lett. *c* LIG che rinvia ad una decisione del Tribunale amministrativo del Cantone Svitto del 29 giugno 1990, in: StE 1991 B 44.13.5 n. 5.

<sup>38</sup> ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, *L'imposizione degli utili immobiliari*, Lugano 1996, pag. 255.



## **2.5. No, secondo il Tribunale federale l'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID è una svista legislativa!**

### *2.5.1. La questione di fondo*

Sorprendentemente il Tribunale federale, nonostante il pensiero unanime della dottrina che riteneva un errore legislativo l'assoggettamento anche nei rapporti intercantionali delle persone fisiche che servono da intermediarie nel commercio di immobili o se vi esercitano tale commercio, ha deciso altrimenti. Infatti, l'Alta Corte, con una sentenza dell'8 gennaio 2002, ha considerato corretta la disposizione prevista dall'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID ed ha applicato lo stesso principio nei rapporti intercantionali anche alle persone giuridiche, sebbene l'art. 21 cpv. 2 LAID contempì tale assoggettamento soltanto nei rapporti internazionali, e cioè quando una persona giuridica non dispone della sede o dell'amministrazione effettiva in Svizzera<sup>39</sup>.

La fattispecie riguardava una persona giuridica con sede nel Canton Ginevra che si occupava di mediazioni immobiliari per dei cittadini stranieri. Nel 1994 la società, quale intermediaria, aveva venduto diversi immobili situati nel Canton Vaud, incassando delle provvigioni per la mediazione immobiliare. Per queste operazioni la società era stata assoggettata sia all'imposta sull'utile nel Canton Ginevra (domicilio fiscale primario del luogo di sede della società), sia all'imposta sugli utili immobiliari nel Canton Vaud (domicilio fiscale speciale del luogo di situazione dell'immobile [domicilio fiscale secondario]). L'autorità fiscale vodese aveva motivato l'assoggettamento in virtù della propria legge tributaria cantonale, che assoggettava la remunerazione conseguita dal mediatore immobiliare (art. 40 cpv. 3 LT-VD del 1956). Secondo questa disposizione, se la remunerazione del mediatore immobiliare non eccede il tasso usuale del 5%, la potestà impositiva viene assegnata al Cantone di domicilio o di sede del beneficiario. Soltanto l'importo che oltrepassa questo tasso viene qualificato quale utile immobiliare, assoggettabile quindi nel Cantone di situazione dell'immobile. Il Canton Vaud aveva

---

<sup>39</sup> Sentenza TF n. 2P.289/2000, dell'8 gennaio 2002 = ASA 71 416 = StR 57/2002 184 = LOCHER/LOCHER, Doppelbesteuerungspraxis § 7, I B, n. 46.

quindi assoggettato ad imposizione una parte delle provvigioni incassate dalla società, vale a dire la differenza tra il tasso praticato (ca. 12% del prezzo di vendita) e il tasso usuale (5% del prezzo di vendita).

La società aveva dunque interposto ricorso al Tribunale amministrativo del Canton Vaud, invitandolo ad annullare la decisione dell'autorità fiscale vodese. L'autorità giudiziaria respingeva però il ricorso ritenendo che la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale non esclude a priori l'imposizione dell'intermediario immobiliare al luogo di situazione dell'immobile, quando la sua remunerazione viene considerata come una partecipazione alla plusvalenza immobiliare. Il Tribunale amministrativo aveva considerato che l'insieme delle remunerazioni incassate dalla società non rappresentavano altro che il risultato di un'attività del commercio professionale di immobili, quindi imponibili integralmente ed esclusivamente nel Cantone di situazione dell'immobile e non, invece, solo per la parte che eccede il tasso usuale come stabilito dall'autorità fiscale vodese.

La società, dopo aver inutilmente interposto ricorso al Tribunale amministrativo del Canton Vaud, si era quindi rivolta al Tribunale federale.

### *2.5.2. Il legame inscindibile tra mediatore e proprietario dell'immobile*

Dapprima, il Tribunale federale aveva esaminato il ruolo del mediatore che, secondo quanto stabilito dal Codice delle obbligazioni, «riceve il mandato di indicare l'occasione per concludere un contratto o di interporre per la conclusione di un contratto verso pagamento di una mercede» (art. 412 CO). «Se l'importo della mercede non è determinato, questa è dovuta secondo la tariffa esistente, ed in difetto di tariffa si ritiene convenuta secondo l'uso» (art. 414 CO). Nel merito del contratto di mediazione, il Tribunale federale constatava che la remunerazione del mediatore immobiliare è di principio proporzionale al prezzo di vendita dell'immobile<sup>40</sup>, sicché vi è una stretta connessione fra la provvigione e l'immobile venduto tramite l'opera del mediatore. Il proprietario che pattuisce una simile remunerazione rinuncia ad una parte del valore del

---

<sup>40</sup> WERNER SCHWEIGER, *Der Mäklerlohn – Voraussetzungen und Bemessung*, Zurigo 1986, pag. 205.

suo immobile che egli destina a beneficio dell'intermediario. Parimenti l'intermediario ottiene, con il contratto di mediazione, una parte del valore del bene immobiliare realizzando così un guadagno in stretta connessione con l'immobile. Questo legame non viene soppresso per il solo fatto che l'intermediario non è proprietario dell'immobile venduto, dato precisamente che egli partecipa alla sua vendita e ne dispone in parte, perlomeno economicamente. Egli consegue così un guadagno in stretto rapporto con l'immobile, anche se beneficia soltanto di un diritto personale derivante dal contratto d'intermediazione ed anche se, come per il commerciante di immobili, si tratta pure in parte della remunerazione per la sua attività personale. Per il resto, il commerciante che effettua personalmente i lavori e le prestazioni offerte da un intermediario viene imposto per la totalità del suo guadagno al luogo di situazione dell'immobile. Non si vede cosa potrebbe giustificare che un'attività identica venga imposta o al luogo di situazione dell'immobile o alla sede del contribuente a seconda che essa venga svolta da un commerciante o da un intermediario immobiliare<sup>41</sup>.

Inoltre, l'Alta Corte riteneva inutile e oltremodo difficile, a causa dei profondi cambiamenti che il mercato immobiliare aveva subito negli ultimi anni, distinguere tra la parte – seppur usuale – di remunerazione concernente l'attività professionale del mediatore e quella che concerne la plusvalenza dell'immobile risultante da circostanze esterne. A questo riguardo le tariffe dette «usuali» si differenziano in funzione della nazionalità dei clienti, secondo il tipo di mercato e le prestazioni fornite. Di conseguenza, il diritto di imporre la commissione del mediatore doveva essere assegnata esclusivamente al Cantone di situazione dell'immobile, conformemente a quanto lo stesso Tribunale federale aveva deciso, sin dal 1953, in materia di commercio professionale di immobili<sup>42</sup>. In una

---

<sup>41</sup> Sentenza TF n. 2P.289/2000, dell'8 gennaio 2002 = ASA 71 416 = StR 57/2002 184 = LOCHER/LOCHER, Doppelbesteuerungspraxis § 7, I B, n. 46, consid. 4b.

<sup>42</sup> *Ibidem*, consid. 4b, con riferimento a DTF 79 I 142 consid. 2, pag. 145, 148, JEAN-BLAISE PASCHOD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, Tesi, Losanna 1970, pag. 31 (citato: Imposition des immeubles); FERDINAND ZUPPINGER, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, Berna 1971, pag. 29.

decisione del lontano 1935 il Tribunale federale aveva già considerato che il mediatore immobiliare e il commerciante d'immobili dovessero essere trattati in maniera identica<sup>43</sup>.

### 2.5.3. *Il ruolo della LAID: attrice protagonista o semplice comparsa?*

Si poneva poi, a detta del Tribunale federale, la spinosa questione dell'interpretazione degli artt. 4 cpv. 1 e 21 cpv. 2 LAID. Infatti, rispetto all'art. 4 cpv. 1 LAID, l'art. 21 LAID non menziona alcun assoggettamento in virtù dell'attività di mediazione immobiliare delle persone giuridiche la cui sede o amministrazione effettiva si trova fuori Cantone. Questi due articoli non erano però applicabili nel caso esaminato dall'Alta Corte poiché non era ancora scaduto il termine di adeguamento delle legislazioni dei Cantoni alla LAID, stabilito in 8 anni dalla sua entrata in vigore. Infatti, i Cantoni avevano l'obbligo di conformare le loro legislazioni alla LAID soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2001 (art. 72 cpv. 1 LAID). Nonostante ciò i giudici decisero di non ignorare la legge federale al fine di trovare una soluzione che potesse essere valevole anche per l'avvenire.

L'Alta Corte dopo aver evidenziato le differenze del campo di applicazione dell'assoggettamento limitato delle persone fisiche e giuridiche per le operazioni svolte da mediatori immobiliari, prese in esame il pensiero della dottrina, del resto unanime nel ritenere errata la formulazione dell'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID. La dottrina è dell'opinione che il legislatore non avrebbe voluto derogare alle regole giurisprudenziali concernenti le relazioni intercantonali in modo da trattare diversamente l'assoggettamento delle persone fisiche da quello delle persone giuridiche<sup>44</sup>. Secondo la dottrina – continuava il Tribunale federale – converrebbe adottare per le persone fisiche una disposizione analoga a quella prevista per le persone giuridiche e attribuire, nelle relazioni intercantonali, il diritto di imporre la remunerazione del mediatore immobiliare al suo Cantone di domicilio o di sede.

---

<sup>43</sup> *Ibidem*, consid. 4c bb, con riferimento a LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n. 4.

<sup>44</sup> *Ibidem*, consid. 4c bb, con riferimento a numerosi contributi dottrinali.

Il Tribunale federale però ritenne soltanto parzialmente fondate le opinioni della dottrina dominante. Qualora si dovesse convenire con la dottrina che il legislatore non avrebbe verosimilmente voluto istituire un regime differente tra le persone giuridiche e le persone fisiche, si dovrebbe ad ogni modo constatare che né dai lavori parlamentari, silenti su questo punto preciso, né dai motivi sollevati dalla dottrina stessa, si sarebbe potuto stabilire quale soluzione, tra l'art. 4 cpv. 1, ultima frase e l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID, fosse stata quella effettivamente voluta dal legislatore.

In particolare, a detta dei giudici, mal si comprendeva come la soluzione di cui all'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID, in base alla quale l'intermediario nelle operazioni immobiliari dispone di un domicilio fiscale speciale nel luogo di situazione dell'immobile, avrebbe potuto mettere in pericolo l'insieme della giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'imposizione del commercio di immobili nelle relazioni intercantionali<sup>45</sup>. Anche l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID avrebbe ugualmente potuto mettere in pericolo la giurisprudenza del Tribunale federale poiché sopprimeva l'appartenenza economica intercantonale per le persone giuridiche che fanno commercio di immobili<sup>46</sup>. La soluzione raccomandata dalla dottrina non era per il Tribunale federale esente da critiche. Il diritto d'imposizione delle provvigioni conseguite da persone che fungono da intermediarie in operazioni immobiliari era stato dunque attribuito al Cantone di situazione dell'immobile, nel caso in questione il Canton Vaud<sup>47</sup>, indipendentemente dall'ammontare della provvigione percepita. Essendo equiparato economicamente al venditore, l'intermediario doveva pertanto subire nel Cantone di situazione dell'immobile la tassazione sugli utili immobiliari (TUI), con la possibilità, come contropartita, di dedurre le spese relative al guadagno conseguito<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> *Ibidem*, consid. 4c bb.

<sup>46</sup> *Ibidem*, consid. 4c bb, con riferimento p. es. a LOCHER/LOCHER, § 9, II, n. 18.

<sup>47</sup> *Ibidem*, consid. 4c bb.

<sup>48</sup> *Ibidem*, consid. 6.

#### 2.5.4. *L'indignazione della dottrina per la decisione del Tribunale federale!*

La decisione del Tribunale federale, e non poteva essere altrimenti, ha causato grande malumore, poiché con argomenti oltremodo carenti l'Alta Corte si è scontrata con la dottrina unanime, creando un'ulteriore complicazione del diritto fiscale intercantonale.

Secondo REICH e WALDBURGER<sup>49</sup> è possibile che dai materiali della LAID non emerga chiaramente quale sia l'obiettivo regolatorio («*Regelungsziel*») degli artt. 4 cpv. 1 e 21 cpv. 2 lett. *b* LAID. È tuttavia noto a tutti che il legislatore storico voleva mirare a taluni imprenditori immobiliari che avevano a suo tempo trasferito il loro domicilio all'estero pur continuando ad incassare attivamente delle provvigioni immobiliari in Svizzera<sup>50</sup>. Niente depone in favore della volontà di creare, nelle relazioni intercantonali, una nuova connessione estranea alla maggior parte delle legislazioni fiscali cantonali nonché difficilmente conciliabile con il sistema dell'imposta sugli utili immobiliari.

Dal punto di vista della sistematica fiscale – continuano REICH e WALDBURGER – una provvigione d'intermediazione non ha nulla in comune con un utile immobiliare. La base di calcolo della provvigione immobiliare è data, di regola, dal prezzo d'acquisto; essa è comunque dovuta anche quando l'alienante subisce una perdita. Soltanto chi è spinto da considerazioni legate all'elusione d'imposta riesce ad intravedere in essa una componente di utile. Questo modo di pensare ignora i mutamenti profondi avvenuti negli ultimi anni nel settore immobiliare. Anche l'argomentazione secondo cui delle attività economiche affini non debbano portare a domicili fiscali diversi non regge se si considera la diversa attribuzione delle attività lucrative dipendenti ed indipendenti.

I due autori ritengono pure incomprensibile il ragionamento del Tribu-

---

<sup>49</sup> MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2002 (2. Teil)*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, pag. 310 segg., pagg. 311-312.

<sup>50</sup> Questa regolamentazione poneva inoltre fine alle acrobazie interpretative del Tribunale federale concernenti l'art. 3 cifra 3 lett. *e* DIFD perlomeno in relazione all'imposizione delle transazioni immobiliari (si veda a tale riguardo la sentenza del TF del 7 luglio 1983 = StR 1984 608).

nale federale secondo cui la soluzione adottata per le persone giuridiche con l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID sarebbe lacunosa non prevedendo, nelle relazioni intercantionali, un punto d'aggancio economico per le persone giuridiche attive nel commercio d'immobili; essa metterebbe così in discussione la giurisprudenza del Tribunale federale. L'Alta Corte non si è evidentemente resa conto che l'appartenenza economica del commerciante d'immobili scaturisce già dall'art. 21 cpv. 1 LAID.

Analogamente a REICH e a WALDBURGER, critiche sono pure giunte da MAUTE<sup>51</sup>. A suo vedere, per sottostare all'imposta sugli utili immobiliari sono determinanti tre presupposti: l'esistenza di un guadagno immobiliare, di un fondo e di un trasferimento di proprietà. Questi presupposti non sono dati nel caso di un mediatore poiché egli non acquisisce la posizione di proprietario economico, in quanto non acquista il potere di disporre di un fondo neppure economicamente. Un'interpretazione più estensiva della proprietà economica va pertanto rifiutata. Un diritto reale dell'intermediario sull'immobile non può a suo parere essere giustificato. L'autore ritiene che l'imposizione dell'attività di mediazione dovrebbe quindi avvenire con l'imposta ordinaria sul reddito, che pure è riconosciuta nelle relazioni internazionali.

È incontestato – rileva inoltre MAUTE – che, nelle relazioni intercantionali, la mediazione da parte di una persona giuridica non crea un'appartenenza economica. La costituzione, ad esempio, di una società a garanzia limitata regolerebbe quindi chiaramente la questione dell'appartenenza fiscale. Va tuttavia osservato che essa va dotata delle relative infrastrutture, ciò che causa un accresciuto dispendio amministrativo. In presenza di un caso concreto il contribuente può chiedere alla competente autorità cantonale di tassazione una decisione preliminare in merito all'imponibilità. In ogni caso si impone di segnalare chiaramente nella dichiarazione d'imposta che si tratta di una provvigione da intermediazione fuori Cantone. Ci si può chiedere se un metodo di conteggio basato sul tempo impiegato, che documenti l'impegno personale ed i relativi costi (spese), possa portare ad un cambiamento di visione. La LAID consi-

---

<sup>51</sup> WOLFGANG MAUTE, *Mäkler-Provisionen am Ort der Liegenschaft steuerbar?*, in: StR 58/2003, pag. 473 segg.

dera tuttavia il nesso economico e non il modo di conteggiare per cui, a suo avviso, non si modifica la relazione economica.

MAUTE si chiede pure se il fatto che il pagamento della provvigione venga effettuato dall'acquirente possa imporre un altro modo di valutare il caso. Ma anche qui si deve considerare che il nesso è dato dalla provvigione e non dalla persona che paga.

Infine MEIER<sup>52</sup> osserva come questa sentenza non faccia altro che seguire l'indirizzo voluto dal Tribunale federale, che tradizionalmente ha sempre dato grande peso al luogo di situazione dell'immobile. L'autore porta l'esempio della prassi del Tribunale federale, poi resistita fino al 2004, in base alla quale i principi dell'imposizione secondo la capacità contributiva e del divieto di discriminazione non erano vevoli in relazione all'imposizione della sostanza immobiliare al luogo di situazione. Tale prassi consentiva al Cantone di situazione dell'immobile di non doversi accollare le eccedenze delle spese o degli interessi passivi, risp. le perdite aziendali derivanti da altri Cantoni di situazione dell'immobile o di sede. Nel 2004 il Tribunale federale ha poi cambiato questa giurisprudenza molto criticata<sup>53</sup>.

L'autore rileva che a causa della sentenza, nel caso in cui un Cantone volesse assoggettare ad imposizione la provvigione conseguita dal mediatore immobiliare, dovrebbe necessariamente disporre di una base legale nella sua legge tributaria<sup>54</sup>. Siccome la maggior parte dei Cantoni considerava la formulazione dell'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID una svista legislativa, non ha ripreso per le persone fisiche questa disposizione nei rapporti intercantionali, applicandola solo nei rapporti internazionali, come formulato dall'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID. Ne consegue che, con tale decisione, si corre concretamente il rischio che queste provvigioni non vengano tassate dai Cantoni poiché viene loro a mancare la base legale interna.

---

<sup>52</sup> ALFRED MEIER, *Steuerrechtliche Behandlung von Kommissionen einer Immobilienmaklerin im interkantonalen Verhältnis Bundesgerichtsentscheid vom 8. Januar 2002* i.S. R. SA, in: ST 9/02, pag. 835 segg., pagg. 838-840.

<sup>53</sup> Cfr. LOCHER, *Introduzione*, pag. 17 segg.

<sup>54</sup> MEIER, pag. 840.



Vi è poi la delicata questione dell'applicabilità dell'art. 72 cpv. 2 LAID, il quale stabilisce che «*il diritto federale è direttamente applicabile se il diritto fiscale cantonale vi si oppone*». Infatti, se da un lato il Cantone può uniformarsi alla giurisprudenza del Tribunale federale riprendendo nella propria legge tributaria la disposizione di cui all'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID, che disciplina l'assoggettamento nei rapporti intercantionali e internazionali delle provvigioni da mediazione immobiliare conseguite da persone fisiche, dall'altro, la questione è più delicata per quanto concerne le persone giuridiche poiché diritto federale e giurisprudenza non sono in armonia. Da una parte, l'assoggettamento vale solo nei rapporti internazionali e, da un'altra parte, anche nei rapporti intercantionali. E se un Cantone decidesse di assoggettare le provvigioni immobiliari conseguite da una persona giuridica secondo le indicazioni stabilite dal Tribunale federale, ma contro quelle del legislatore federale, cosa succederebbe?

### **3. La sfida tra prassi di doppia imposizione e armonizzazione**

Nella sentenza dell'8 gennaio 2002, il Tribunale federale ha sconfessato la dottrina dominante che riteneva un errore legislativo l'assoggettamento nei rapporti intercantionali delle persone fisiche che fungono da intermediarie nelle operazioni immobiliari ed ha, di converso, ritenuto carente la formulazione dell'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID che assoggetta soltanto nei rapporti internazionali le persone giuridiche che operano nello stesso campo. La giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantionale ha dunque sconfessato la Legge sull'armonizzazione. Ma quale è il diritto preminente?

#### **3.1. *Il divieto di doppia imposizione in materia di doppia imposizione intercantionale***

L'art. 127 cpv. 3 Cost. riprende il contenuto dell'art. 46 cpv. 2 vCost. (previgente Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874, in vigore sino al 31 dicembre 1999), il quale contiene dal 1874 un mandato che il legislatore non ha mai eseguito. Il Tribunale federale ha quindi sviluppato nella sua pratica centenaria delle norme sui

conflitti di leggi, che in linea di massima hanno dato buoni risultati, tanto che oggi non si rende più necessaria una legge specifica. Il concetto «Confederazione» in questo disposto include sia il Tribunale federale sia il legislatore federale<sup>55</sup>.

### **3.2. *La relazione tra giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale e LAID***

In una sentenza del 1922<sup>56</sup>, il Tribunale federale ha rilevato che i principi enunciati nella sua giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale hanno portata di rango costituzionale. Se ci fondassimo su questa sentenza, allora la giurisprudenza del Tribunale federale avrebbe sempre la meglio sulla LAID<sup>57</sup>. Tuttavia oggi si considera che la giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 127 cpv. 3 Cost., detta anche prassi di doppia imposizione<sup>58</sup>, assume per i Cantoni carattere vincolante alla stessa stregua di una legge federale<sup>59</sup>. Ciò significa che le regole elaborate dal Tribunale federale hanno sempre la preminenza sulle disposizioni legislative cantonali che sono con esse in contraddizione<sup>60</sup>. Inoltre, l'art. 129 cpv. 1 Cost. conferisce alla Confederazione i poteri di emanare i «*principi per armonizzare le imposte*», che consentono di definire una suddivisione delle competenze tra i Cantoni. Ci si trova dunque in presenza di norme del diritto federale del medesimo rango. In tal caso la preminenza va data alla LAID che, di principio, soppianta la giurisprudenza per i seguenti motivi<sup>61</sup>:

---

<sup>55</sup> Messaggio del Consiglio federale concernente la revisione della Costituzione federale, del 20 novembre 2006, in: FF 1997 I 1, pag. 326. Si ricorda che l'art. 127 cpv. 3 Cost. stabilisce che «*La doppia imposizione intercantonale è vietata. La Confederazione prende i provvedimenti necessari*».

<sup>56</sup> DTF 48 I 267.

<sup>57</sup> RIVIER, pag. 289.

<sup>58</sup> LOCHER, Introduzione, pag. 3.

<sup>59</sup> LOCHER, Introduzione, pag. 3; RIVIER, pag. 289 con riferimenti citati; RYSER/ROLLI, pag. 94; DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, Berna 2005, pag. 14 N 27 (citato: *Double imposition intercantonale*); OBERSON, N 3 *ad* § 20.

<sup>60</sup> RYSER/ROLLI, pag. 94.

<sup>61</sup> LOCHER, Introduzione, pag. 6; *Steuerharmonisierung*, pag. 613; dello stesso avviso RYSER/ROLLI, pag. 94; DE VRIES REILINGH, *Double imposition intercantonale*, pag. 5

- la LAID – entrata in vigore il 1° gennaio 1993 è direttamente applicabile alle legislazioni dei Cantoni dal 1° gennaio 2001 – è più recente rispetto alla maggior parte delle sentenze in materia di doppia imposizione del Tribunale federale;
- in alcuni punti si è voluto espressamente modificare la situazione giuridica derivante dalla giurisprudenza del Tribunale federale;
- la LAID è una legge federale regolarmente approvata e quindi determinante per la giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 127 cpv. 3 Cost.

Si deve riconoscere che dopo il 1° gennaio 2001 – ultimo giorno disponibile per i Cantoni per conformarsi alla LAID sulla base del relativo art. 72 cpv. 1 – i principi giurisprudenziali stabiliti dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. hanno dovuto cedere il passo alle regole della LAID, se in contraddizione con quest'ultima<sup>62</sup>. In altre parole, a decorrere dal 1° gennaio 2001, le regole della LAID, in particolare le norme di attribuzione («*Zuteilungsnormen*») della competenza di questa legge, sono parte integrante delle fonti del diritto della doppia imposizione intercantionale<sup>63</sup>. Queste regole hanno la meglio sulla giurisprudenza contraria<sup>64</sup>. Ne consegue pertanto che, sulla base del principio «*lex posterior derogat priori*», la LAID essendo più recente della gran parte delle decisioni del Tribunale federale, ha la priorità sul diritto giurisprudenziale più anteriore<sup>65</sup>.

---

N 12; *contra* RIVIER, pagg. 289-290, secondo il quale in caso di contraddizione tra queste regole, ci si deve riferire ai metodi abituali di interpretazione, anche perché non è possibile appellarsi al principio che «*lex specialis derogat generali*» oppure «*lex posterior derogat priori*». Si deve pertanto presumere che la LAID sia in armonia con la prassi di doppia imposizione del Tribunale federale, a meno che il legislatore federale abbia chiaramente manifestato un'intenzione diversa.

<sup>62</sup> LOCHER, Steuerharmonisierung, pag. 613; OBERSON, N 3 *ad* § 20.

<sup>63</sup> MAÜSLI-ALLENSPACH, N 18 *ad* § 2; OBERSON, N 3 *ad* § 20.

<sup>64</sup> MAÜSLI-ALLENSPACH, N 18 *ad* § 2; OBERSON, N 3 *ad* § 20.

<sup>65</sup> DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pag. 10 N 21.

### 3.3. *Il cambiamento della giurisprudenza per conformarsi alla LAID*

Prima dell'adozione della LAID, il Tribunale federale non doveva tener conto della legislazione federale (e ancora meno di quella cantonale) per elaborare le relative norme di collisione<sup>66</sup> in materia di doppia imposizione. Dal 1° gennaio 2001, la LAID è direttamente applicabile se il diritto fiscale cantonale vi si oppone (art. 72 cpv. 2 LAID). Tale ordinamento deve essere rispettato dalla nostra Alta Corte e influenza di conseguenza la sua giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale. Ad esempio, ancorché la LAID non esplicasse ancora effetto, il Tribunale federale ne ha tenuto conto per risolvere dei conflitti di doppia imposizione. Nella sentenza del 4 dicembre 1992 in materia di contributi alimentari, il Tribunale federale ha fatto propria la soluzione prevista dalla LAID che stabilisce, da un lato, l'imposizione presso il beneficiario (coniuge divorziato o separato legalmente o di fatto, art. 7 cpv. 4 lett. g LAID) e, dall'altro, la deducibilità presso il debitore (art. 9 cpv. 2 lett. c LAID)<sup>67</sup>. I giudici dell'Alta Corte hanno quindi voluto tenere in considerazione, nel prendere le loro decisioni, le disposizioni della LAID per una loro applicazione anticipata<sup>68</sup>.

### 3.4. *La LAID è una legge determinante per il Tribunale federale*

Un altro motivo che induce a ritenere che la LAID abbia un maggior peso rispetto alla giurisprudenza contraria del Tribunale federale è dato dal-

---

<sup>66</sup> Le norme di collisione non creano delle pretese fiscali autonome dei Cantoni interessati ma fissano unicamente i confini della sovranità fiscale cantonale (LOCHER, Introduzione, pag. 49, con riferimento alla sentenza TF del 3 febbraio 1954 *in re* Bichsel).

<sup>67</sup> DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pag. 9 N 20, con riferimento a LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n. 22 = DTF 118 Ia 277 = ASA 61 741. Si vedano anche queste altre decisioni del Tribunale federale, che hanno ripreso la stessa argomentazione: LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n. 23 = DTF 121 I 75 = ASA 65 600; LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n. 24 = DTF 121 I 150 = ASA 65 682; LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n. 26. Per un elenco delle disposizioni della LAID che hanno soppiantato la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale si veda: RYSER/ROLLI, pag. 94; DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pag. 7 seg., N 16. LOCHER, Introduzione, pag. 4 seg. indica un elenco di norme della LAID che mirano, esplicitamente oppure in senso lato, al rapporto intercantonale.

<sup>68</sup> HÖHN/MÄUSLI, N 8h *ad* § 2; MÄUSLI-AlLENSPACH, N 26 *ad* § 2.

l'art. 190 Cost., che stabilisce quanto segue: «*Le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale*». Pertanto la LAID, quale legge federale, è determinante per l'Alta Corte che non può verificarne l'incostituzionalità<sup>69</sup>.

### **3.5. *Lo scopo della LAID e della prassi di doppia imposizione del Tribunale federale***

La LAID e la prassi di doppia imposizione del Tribunale federale hanno due funzioni differenti. La prima – che non soltanto è una legge sull'armonizzazione, ma è anche una legge con dei risvolti sulla doppia imposizione<sup>70</sup> – contiene le regole di base per le norme materiali del diritto fiscale cantonale, mentre la seconda costituisce esclusivamente un diritto di collisione. Ciò significa che essa agisce solo negativamente, limitando 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 fiscale cantonale<sup>71</sup>. Le disposizioni della LAID non hanno inoltre un carattere *self-executing*<sup>72</sup>, ma devono essere trasposte dal legislatore cantonale nel suo diritto cantonale. Una norma cantonale è indispensabile affinché il Cantone possa esercitare la sua sovranità fiscale<sup>73</sup>.

### **3.6. *La LAID prevale sulla prassi di doppia imposizione del Tribunale federale!***

Da queste considerazioni sembrerebbe che la sfida tra la prassi di doppia imposizione del Tribunale federale e la legge federale sull'armonizzazione debba concludersi con una netta vittoria di quest'ultima. Tutti gli argomenti propendono per una chiara supremazia della LAID. Ma allora

---

<sup>69</sup> DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pag. 10 N 21.

<sup>70</sup> *Ibidem*, pag. 10 N 22.

<sup>71</sup> LOCHER, Introduzione, pagg. 6-7; Steuerharmonisierung, pag. 614.

<sup>72</sup> MARKUS REICH, N 6 *ad* art. 1, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (a cura di), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), II<sup>a</sup> ed., Basilea/Ginevra/Monaco 2002.

<sup>73</sup> DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pag. 10 N 23, pag. 12 N 28.

perché il Tribunale federale ha deciso altrimenti? L'Alta Corte ha infatti attribuito al Cantone di situazione dell'immobile la possibilità di assoggettare le provvigioni da mediazioni immobiliari nei rapporti intercantionali, ritenendo errata la norma dell'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID che stabilisce un assoggettamento soltanto nei rapporti internazionali, nonché sconfessando tanto la dottrina dominante, quanto la maggior parte dei legislatori cantonali (quasi una ventina!) che hanno seguito l'opinione unanime della dottrina.

Ma dato che la prassi di doppia imposizione costituisce un diritto di collisione, cioè stabilisce quale Cantone è legittimato ad assoggettare ad imposizione un elemento di reddito e di sostanza di un contribuente nei rapporti intercantionali, per poi poter effettivamente assoggettare tale reddito, il Cantone di situazione dell'immobile deve dotarsi di una norma nel proprio ordinamento interno per poter far uso della facoltà d'imposizione assegnatagli dalla giurisprudenza del Tribunale federale relativa al divieto di doppia imposizione. Il Cantone deve poi seguire la prassi del Tribunale federale in materia di doppia imposizione, quando questa è contraria alla LAID? Secondo quanto affermato dalla dottrina dominante è la LAID che deve avere la meglio, *a fortiori* quando un Cantone decidesse, *contra legem*, di assoggettare anche nei rapporti intercantionali le provvigioni da mediazione immobiliare conseguite da una persona giuridica. Pertanto fino ad un'eventuale modifica dell'art. 21 LAID dovrebbe essere escluso un assoggettamento della persona giuridica nei rapporti intercantionali in base dal diritto federale dell'armonizzazione. Altrimenti il Cantone disattenderebbe una norma della LAID e, in questi casi, seguendo l'indicazione dell'art. 72 cpv. 2 LAID, questa legge federale sarebbe direttamente applicabile e soppianterebbe quella cantonale in contraddizione.

In questo particolare caso è quindi più che mai auspicabile un intervento diretto del legislatore federale affinché sani questa situazione di incertezza giuridica che, a più di 10 anni di distanza dalla decisione del Tribunale federale, tarda ad arrivare<sup>74</sup>.

---

<sup>74</sup> Ad analoghe conclusioni, dove si chiede l'intervento del legislatore federale, giungono REICH/WALDBURGER, pag. 312; MEIER, pag. 475; MAUTE, pag. 840; cfr. anche

## 4. Dove sta quindi la svista? Altri elementi da considerare

### 4.1. I lavori preparatori della LAID

I numerosi dibattiti parlamentari che hanno portato le Camere federali, il 14 dicembre 1990, all'approvazione della LAID sono silenti su questo tema<sup>75</sup>; solo nel messaggio sull'armonizzazione del 25 marzo 1983 trapasce qualcosa. Infatti, il Consiglio federale osserva che i capoversi 1 e 2 del progetto di art. 4 LAID «disciplinano esaurientemente le fattispecie dell'appartenenza economica, ossia l'assoggettamento limitato [...]. Sono stati ripresi i criteri abituali dell'impresa, della stabile organizzazione e della proprietà fondiaria»<sup>76</sup>. A commento del progetto di art. 24 LAID (ora art. 21), il Consiglio federale osserva poi che «l'assoggettamento fondato sull'appartenenza economica è disciplinato in modo esauriente e analogo a quello delle persone fisiche (art. 4)»<sup>77</sup>.

Di conseguenza, un indizio a favore dell'esattezza dell'art. 4 cpv. 1 LAID rispetto all'art. 21 cpv. 2 lett. b LAID, potrebbe consistere nel rinvio operato dal Consiglio federale alle disposizioni applicabili alle persone fisiche nei casi di assoggettamento limitato. In caso di divergenza, come è il caso, farebbe stato la prima disposizione, che è poi stata oggetto di rinvio per la spiegazione dei contenuti. Il legislatore non avrebbe infatti voluto definire in maniera differente i criteri di assoggettamento delle persone fisiche e di quelle giuridiche nei casi di appartenenza economica<sup>78</sup>. L'esecutivo federale avrebbe dunque tacitamente ammesso che le disposizioni dell'art. 21 LAID fossero le medesime dell'art. 4 LAID, acconsentendo ad un assoggettamento nei rapporti intercantionali delle

---

la sentenza della CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t, consid. 3.1.

<sup>75</sup> Sentenza TF n. 2P.289/2000, dell'8 gennaio 2002 = ASA 71 416 = StR 57/2002 184 = LOCHER/LOCHER, Doppelbesteuerungspraxis § 7, I B, n. 46, consid. 2c bb.

<sup>76</sup> Messaggio del Consiglio federale sull'armonizzazione, del 25 marzo 1983, in: FF 1983 III 1, pag. 56.

<sup>77</sup> *Ibidem*, in: FF 1983 III 1, pag. 69.

<sup>78</sup> DANIEL DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, Neuchâtel 2011, pag. 221 N 538 (citato: Droit fiscal intercantonal et international).

persone fisiche e giuridiche che fungono da intermediarie in operazioni immobiliari. È comunque lecito presupporre, al di là di dove sia la svista, che da un punto di vista storico le due disposizioni in esame dovrebbero essere interpretate nella stessa maniera<sup>79</sup>.

#### **4.2. Il confronto tra LIFD e LAID**

Per un esame più puntuale è poi necessario prendere in considerazione anche la sistematica della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), che è stata elaborata parallelamente alla LAID dal legislatore federale e discussa insieme dalle Camere federali. Questa legge è pure stata approvata il 14 dicembre 1990. Se con la LAID il legislatore ha dovuto conseguire, conformemente a quanto statuito dall'art. 129 cpv. 2 Cost., un'armonizzazione orizzontale tra i Cantoni (e i Comuni dei Cantoni) per quanto riguarda l'assoggettamento, l'oggetto e il periodo di calcolo delle imposte, la procedura e le disposizioni penali, con la LIFD ha invece deciso di conseguire un'armonizzazione verticale prendendo in considerazione gli stessi principi per la sua elaborazione. Nel messaggio sull'armonizzazione del 1983 la LAID precedeva la LIFD, mentre nei messaggi più recenti concernenti la fiscalità diretta federale e cantonale, sembra che questa regola sia invertita, dove la LIFD può essere definita come «*prima lex inter pares*»<sup>80</sup>. Vi sono perciò molte similitudini tra i due ordinamenti federali concernenti le imposte dirette.

Esaminando la sistematica della LIFD per quanto riguarda l'assoggettamento limitato delle persone fisiche, si evidenzia una perfetta analogia con la LAID. Infatti, in entrambi gli ordinamenti tributari, per le persone fisiche che fanno commercio di immobili siti in Svizzera (per la LIFD) risp. nel Cantone (per la LAID) o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari, si configura un'imposizione ordinaria nel luogo di situazione dell'immobile e non un'imposizione alla fonte<sup>81</sup>. Anche in questo caso, si potrebbe quindi presumere che la disposizione corretta sa-

---

<sup>79</sup> *Ibidem*, pag. 221 N 538.

<sup>80</sup> JEAN-BLAISE PASCHOUD, *Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, pag. 94.

<sup>81</sup> Si veda anche il Messaggio sull'armonizzazione, in: FF 1983 III 1, pag. 99.



rebbe quella dell'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID. L'art. 4 cpv. 1 LIFD è del seguente tenore:

«Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se:

- a. sono titolari, associate o usufruttuarie di imprese in Svizzera;
- b. tengono stabilimenti d'impresa in Svizzera;
- c. sono proprietarie di fondi in Svizzera o hanno su di essi diritti di godimento reali o diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili;
- d. **fanno commercio di immobili siti in Svizzera o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari.»**

L'inclusione della lett. *d* all'art. 4 cpv. 1 LIFD è stata giustificata dal Consiglio federale nel modo seguente: «*L'assoggettamento di persone esercitanti il commercio immobiliare a titolo professionale è tuttavia oggetto di una definizione più ampia (cpv. 1 lett. d); in tal modo è istituita la base legale che consente anche l'imposizione di profitti ricavati dal commercio di immobili siti in Svizzera da parte di persone domiciliate all'estero*»<sup>82</sup>.

Il Consiglio federale ritiene questa disposizione come un'estensione dell'assoggettamento, il cui verosimile scopo è stato quello di codificare la giurisprudenza del Tribunale federale che, ancora sotto l'egida del Decreto del Consiglio federale sull'imposta federale diretta del 9 dicembre 1940 (DIFD, abrogato), consentiva di assoggettare all'imposta i proventi derivanti da transazioni su immobili siti in Svizzera e conseguiti da persone domiciliate in uno Stato estero che non aveva pattuito alcuna CDI con la Svizzera (*in casu* Principato di Monaco)<sup>83</sup>.

Il Tribunale federale aveva constatato che l'assoggettamento presuppone un'attività personale, ma non una presenza personale in Svizzera. È sufficiente che quest'attività sia esercitata in relazione con diritti o cose che presentano un legame economico con la Svizzera<sup>84</sup>. I giudici federali

---

<sup>82</sup> *Ibidem*, in: FF 1983 III 1, pag. 99.

<sup>83</sup> REICH/WALDBURGER, pagg. 311-312.

<sup>84</sup> Cfr. la sentenza del TF del 7 luglio 1983 = StR 1984 608 e quella successiva del 29 gennaio 1996 = ASA 65 822, consid. 2.

avevano deciso che la disposizione di cui all'art. 3 cifra 3 lett. *e* DIFD, che assoggettava ad imposizione in Svizzera le persone fisiche e giuridiche «*che esercitano nella Svizzera un'attività personale*», fosse da intendersi anche per le intermediazioni di operazioni con immobili svizzeri per persone residenti in Svizzera, anche se queste avevano avuto luogo all'estero<sup>85</sup>.

Il legislatore federale ha quindi voluto disciplinare in maniera separata il commercio d'immobili siti in Svizzera in applicazione del collegamento desunto della giurisprudenza del Tribunale federale e riferito all'art. 3 cifra 3 lett. *e* DIFD<sup>86</sup>. In realtà è l'assoggettamento all'imposta in Svizzera delle remunerazioni percepite dai mediatori immobiliari che ha costituito la vera novità<sup>87</sup>.

L'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD riguarda il commercio professionale di immobili, la cui nozione si ricava dall'art. 18 LIFD<sup>88</sup>. Questa disposizione non richiede tuttavia che il commerciante professionale abbia a disposizione una base fissa d'affari nella quale esercitare la propria attività commerciale in Svizzera. Il reddito imponibile è dato dall'esercizio dell'attività in Svizzera sulla base della relazione che sussiste tra il legame economico che crea la detenzione diretta o indiretta dell'immobile in Svizzera. Per la dottrina, la formulazione dell'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD non si applica ai casi in cui il commerciante in immobili acquista o vende gli immobili siti in Svizzera poiché tale attività ricade infatti nell'applicazione dell'art. 4 cpv. 1 lett. *c* LIFD<sup>89</sup>. Il commerciante di immobili è invece imponibile ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD se agisce come

---

<sup>85</sup> *Ibidem*, consid. 2b.

<sup>86</sup> Sentenza TF n. 2C.662/2010, del 25 marzo 2011 = RDAF 2011 540, consid. 7. Si veda anche SAMUELE VORPE, Una persona che esercita un'attività dipendente all'estero per conto di un datore di lavoro svizzero deve essere assoggettata all'imposta?, in: *Novità fiscali*, SUPSI, 12/2012, pag. 19.

<sup>87</sup> PASCHOUD, *Commentaire romand*, N 56 *ad* art. 4; DANIELLE YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in: ASA 67 97, pag. 110.

<sup>88</sup> PASCHOUD, *Commentaire romand*, N 57 *ad* art. 4.

<sup>89</sup> PASCHOUD, *Commentaire romand*, N 58 *ad* art. 4; AGNER/JUNG/STEINMANN, N 9 *ad* art. 4; LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 61 *ad* art. 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 42 *ad* art. 4.

rappresentante ai sensi dell'art. 32 CO, senza che egli sia il proprietario o il titolare di diritti di godimento secondo l'art. 4 cpv. 1 lett. *c* LIFD. Per altri autori, colui che agisce quale mediatore nelle operazioni immobiliari ricadrebbe ugualmente nel campo di applicazione della lett. *d*. Si deve tuttavia rilevare che l'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD consente alla Svizzera di assoggettare all'imposta, in virtù di un'appartenenza economica e in caso di un commercio di immobili, non soltanto i proventi collegati alla plusvalenza immobiliare, ma ugualmente quelli collegati all'attività personale esercitata, in Svizzera o all'estero, dal commerciante di immobili<sup>90</sup>. Ne consegue che le lett. *c* e *d* dell'art. 4 cpv. 1 LIFD consentono di assoggettare all'imposta in Svizzera il guadagno dato dalla vendita dell'immobile (lett. *c*) da una parte, nonché il reddito derivante dall'attività personale esercitata all'estero (lett. *d*) dall'altra.

### **4.3. La mediazione degli immobili siti all'estero**

#### *4.3.1. La non esenzione delle provvigioni da mediazione sugli immobili stranieri*

Rispetto a quanto stabilito dagli artt. 4 cpv. 1 lett. *d* e 51 cpv. 1 lett. *a* LIFD, gli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD non prevedono, tra i diversi elementi situati all'estero esclusi dall'assoggettamento alle imposte – tra i quali figurano le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i fondi – le commissioni che una persona fisica con domicilio o dimora fiscali in Svizzera, risp. una persona giuridica con sede o amministrazione effettiva in Svizzera, potrebbe conseguire per la sua attività in qualità di intermediaria nelle operazioni concernenti gli immobili siti all'estero<sup>91</sup>. Siamo qui davanti ad un'asimmetria tra gli elementi che stabiliscono un assoggettamento limitato in Svizzera e che conducono ad una tassazione ordinaria, e l'esenzione degli elementi situati all'estero. Nel nostro caso, infatti, le commissioni percepite da una persona domiciliata in Svizzera riguardanti un'operazione su un immobile sito all'estero sono imponibili in Svizzera poiché non è prevista un'esplicita esenzione nell'ordinamento

---

<sup>90</sup> PASCHOUD, Commentaire romand, N 58 *ad* art. 4.

<sup>91</sup> DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonal et international, pag. 217 N 530.

fiscale, risp. le commissioni percepite da una persona domiciliata all'estero riguardanti un'operazione su un immobile sito in Svizzera sono parimenti qui imponibili<sup>92</sup>.

Se nei rapporti intercantionali il Tribunale federale ha assegnato al Cantone di situazione dell'immobile la facoltà di assoggettare all'imposta le provvigioni da mediazione, nei rapporti internazionali questa giurisprudenza non può essere invocata per supplire al silenzio della legge federale (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD). Le provvigioni di cui beneficia l'intermediario domiciliato in Svizzera sono imponibili in questo Paese, ancorché l'operazione verta su un immobile ubicato all'estero<sup>93</sup>.

#### *4.3.2. I motivi della non esenzione delle provvigioni da mediazione sugli immobili stranieri*

##### *a) Sulla base del diritto intercantonale*

Si rileva innanzitutto che la prassi di doppia imposizione del Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. si applica soltanto nelle relazioni intercantionali e non in quelle internazionali. Nonostante ciò, l'Alta Corte ha esteso la sua giurisprudenza anche nei rapporti internazionali, impedendo ad un Cantone di assoggettare ad imposizione gli immobili siti all'estero di proprietà di persone domiciliate in Svizzera<sup>94</sup>. Ai Cantoni viene quindi precluso il diritto d'imporre questi immobili con i relativi proventi nel caso in cui siano effettivamente assoggettati ad imposizione nel loro luogo di situazione estero, benché la LAID, silente su questo punto, non vieti espressamente ai Cantoni di imporre gli immobili siti all'estero.

---

<sup>92</sup> PASCHOUD, a tale riguardo, precisa che l'asimmetria non è soltanto formale, ma reale poiché le commissioni percepite da una persona domiciliata in Svizzera riguardanti un'operazione su un immobile sito all'estero sono imponibili in Svizzera (PASCHOUD, Commentaire romand, N 61 *ad* art. 4).

<sup>93</sup> PASCHOUD, Commentaire romand, N 9 *ad* art. 6; DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonal et international, pag. 218 N 531.

<sup>94</sup> DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, pagg. 32-33, N 76; Droit fiscal intercantonal et international, pag. 109 N 254, con riferimento a LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a.

Secondo DE VRIES REILINGH questa giurisprudenza non è però applicabile per la mediazione degli immobili esteri, verosimilmente per le ragioni seguenti<sup>95</sup>:

- l'esenzione degli immobili stranieri non si applica che in caso di una doppia imposizione effettiva. Ne consegue che gli immobili esteri sono esentati in Svizzera soltanto se sono assoggettati ad un'imposta estera. In assenza di un'imposizione all'estero, vale a dire quando la mediazione immobiliare non costituisce un collegamento economico, l'esenzione in Svizzera non avrebbe senso (in assenza di una doppia imposizione) e non sarebbe in questo caso applicabile. In presenza di una CDI, ma in assenza di uno stabilimento d'impresa sito all'estero al quale la commissione potrebbe essere collegata, il Paese di situazione dell'immobile non sarebbe abilitato ad imporre la remunerazione del mediatore;
- il legame tra l'immobile e il territorio sul quale è situato, che può essere qualificato intenso e costante, è più sottile tra la provvigione da mediazione e l'immobile sulla quale è dovuta, in modo che non esiste alcun motivo per esentare la provvigione;
- si può semplicemente pensare che la provvigione immobiliare non fa giustamente parte della nozione di «immobile» nei rapporti internazionali, poiché costituisce un diritto personale e non un diritto reale.

b) *Sulla base della LIFD*

Si dovrebbe considerare la *ratio legis* dell'art. 4 cpv. 1 lett. d LIFD, con la quale il legislatore ha voluto creare una chiara base legale per evitare che persone domiciliate in Stati con cui la Svizzera non ha concluso una CDI possano sfuggire all'imposizione quando ritraggono delle provvigioni per l'intermediazione di immobili svizzeri. Si è voluto dunque codificare nella legge la giurisprudenza del Tribunale federale<sup>96</sup>. Il legislatore ha quindi voluto creare un nuovo presupposto impositivo in Svizze-

---

<sup>95</sup> DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal intercantonal et international*, pag. 218 N 532.

<sup>96</sup> YERSIN, pag. 110. Si veda in particolare la sentenza TF del 29 gennaio 1996 = ASA 65 822.

ra senza però contemporaneamente esentare la medesima fattispecie, se verificatasi sul suolo estero.

LOCHER, a giusta ragione, sostiene che questo tipo di assoggettamento non dovrebbe essere collocato nell'art. 4 ma piuttosto nell'art. 5 LIFD<sup>97</sup>. In questo modo si avvalorerebbe la tesi secondo cui l'assoggettamento delle persone che conseguono delle provvigioni da immobili sia applicabile soltanto nei rapporti internazionali.

In effetti, si potrebbe presumere che il legislatore, incautamente, abbia inserito questa disposizione nell'art. 4 LIFD, anziché nell'art. 5 LIFD, poiché ingannato dal legame con l'immobile dato dall'attività della persona che funge da intermediaria in operazioni immobiliari e, soprattutto, dal commerciante di immobili che, salvo il caso particolare della rappresentanza di cui all'art. 32 CO, è l'effettivo proprietario dell'immobile per cui ricade già nella definizione dell'art. 4 cpv. 1 lett. c LIFD. Oppure si potrebbe pensare che il legislatore abbia voluto collocare il criterio del possesso dell'immobile, nonché quello del commercio e dell'intermediazione degli immobili siti in Svizzera nel medesimo art. 4 cpv. 1 LIFD per ragioni di affinità; infatti da una parte vi sarebbe il guadagno sull'immobile e dall'altra il reddito generato per l'attività svolta per venderlo. Altrimenti mal si comprenderebbe il motivo per il quale il legislatore non abbia espressamente menzionato pure questa fattispecie nell'art. 6 cpv. 1 LIFD concernente l'esenzione – con riserva di progressione dell'aliquota – delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero.

Non parrebbe nemmeno inconcepibile appoggiarsi sul rinvio dell'art. 6 cpv. 3 prima frase LIFD (risp. 52 cpv. 3 prima frase LIFD) per applicare, per analogia, le regole del diritto fiscale intercantonale in maniera unilaterale nei rapporti internazionali. Queste regole trovano giustamente applicazione nei casi di assoggettamento illimitato in Svizzera nel quadro del riparto intercantonale. Tuttavia, siccome le provvigioni da mediazione non si fondano su di un diritto reale, ma su un diritto personale, non possono essere assimilate ad un reddito proveniente dall'immobile. Con-

---

<sup>97</sup> PETER LOCHER, Convenzioni di doppia imposizione: sovranità fiscale ed interpretazione, pag. 15, pag. 43, in: Autori diversi, Lezioni di fiscalità internazionale, SUPSI, Manno 2005.

siderando pure che le provvigioni sono state menzionate agli artt. 4 cpv. 1 lett. *d* e 51 cpv. 1 lett. *e* LIFD, se il legislatore federale avesse voluto escluderle dall'imposizione in Svizzera, avrebbe dovuto pure menzionarle agli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD<sup>98</sup>.

Sembrirebbe pertanto più ragionevole, in base ai citati argomenti, che sia l'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID la svista legislativa, parimenti all'art. 4 cpv. 1 lett. *d* LIFD.

### 4.3.3. *I rapporti internazionali*

Nei rapporti internazionali, se la commissione di mediazione dovesse essere qualificata come reddito immobiliare (art. 6 M-OCSE) dallo Stato di situazione dell'immobile – attribuendo quindi una potestà impositiva allo Stato della fonte – la Svizzera quale Stato di residenza dovrebbe esentare dall'imposta tale reddito (art. 23A cpv. 1 M-OCSE). La questione a sapere se la commissione da mediazione ricada nel campo di applicazione dell'art. 6 (redditi immobiliari) o 13 (utili in capitale) del M-OCSE è soltanto accademica poiché il risultato finale è il medesimo<sup>99</sup>.

Al contrario, se l'operazione immobiliare venisse attribuita ad uno stabilimento d'impresa situato all'estero, questa rientrerebbe nel campo di applicazione dell'art. 7 M-OCSE<sup>100</sup>. Quindi, in assenza di uno stabilimento d'impresa nello Stato della fonte, la provvigione da mediazione è imponibile soltanto nello Stato di residenza oppure, secondo le circostanze, in un altro Stato dove è situato lo stabilimento d'impresa, al quale la provvigione in questione è attribuibile (art. 7 M-OCSE). Si può quindi affermare che, nei rapporti internazionali, gli intermediari esteri sono assoggettati ad imposta in virtù di un'appartenenza economica soltanto quando la Svizzera non ha concluso alcuna CDI con lo Stato di domicilio o di sede del contribuente<sup>101</sup> oppure quando si è in presenza di uno stabi-

---

<sup>98</sup> DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal intercantonal et international*, pag. 219 N 533.

<sup>99</sup> *Ibidem*, pag. 219 N 534.

<sup>100</sup> *Ibidem*, pag. 219 N 535, con riferimento a LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 45 *ad* art. 51; ATHANAS, pag. 422; REYMOND, pag. 351.

<sup>101</sup> AGNER/JUNG/STEINMANN/DIGERONIMO, N 3 *ad* art. 51.

limento d'impresa in Svizzera<sup>102</sup>. Come già indicato, parte della dottrina è dell'idea che la quota che eccede la remunerazione definita «usuale» si possa qualificare come reddito da sostanza immobiliare, imponibile al luogo di situazione in base all'art. 6 M-OCSE<sup>103</sup>.

D'altro canto, applicando le motivazioni del Tribunale federale nella sentenza dell'8 gennaio 2002, secondo le quali vi è una stretta connessione tra la provvigione percepita dal mediatore immobiliare e l'immobile oggetto della compravendita, saremmo invece in presenza sempre di un'imposizione in Svizzera (luogo di situazione dell'immobile), in virtù dell'art. 6 o 13 M-OCSE. In tal caso vi sarebbe sempre un assoggettamento all'imposta in Svizzera, conforme alla CDI a causa del rimando al diritto interno del luogo di situazione dell'immobile per definire l'espressione «beni immobili». Ma allora, inversamente, se fosse questa la giurisprudenza applicabile, nei rapporti con l'estero si dovrebbero sempre esentare le provvigioni, anche in assenza di una CDI, poiché si tratterebbe di un reddito economicamente assimilabile ad un reddito immobiliare. Con tale interpretazione saremmo in presenza però di una difformità tra l'imposizione delle provvigioni percepite sulla compravendita di immobili svizzeri e la non esenzione delle provvigioni percepite sugli immobili esteri, come previsto dalla LIFD, che non sarebbe evidentemente giustificabile.

#### ***4.4. Diritto di godimento reale o diritto di godimento personale a questo economicamente assimilabile***

In una sentenza recente, il Tribunale federale è stato chiamato in causa per stabilire se il reddito proveniente dalla sublocazione fosse da assoggettare ad imposizione al luogo di sede della società oppure al luogo di situazione dell'immobile, ancorché la società non fosse la proprietaria ma la locataria<sup>104</sup>. L'Alta Corte si è dovuta chinare sulla portata dell'art.

---

<sup>102</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N 70 *ad* art. 4.

<sup>103</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N 71 *ad* art. 4, N 46 *ad* art. 51; AGNER/JUNG/STEINMANN/DIGERONIMO, N 3 *ad* art. 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 78 *ad* art. 4; Handkommentar, N 43 *ad* art. 5.

<sup>104</sup> Sentenza TF n. 2C\_41/2012, del 12 ottobre 2012 = RDAF 2012 515.



21 cpv. 1 lett. *c* LAID che pone, 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*».

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. In questo senso, l'Alta Corte ha ricordato proprio di recente che questo stretto legame è stato ammesso nei casi di redditi provenienti dalla locazione di un immobile dall'assuntore del *leasing*, il quale ha un diritto contrattuale nel sublocare l'immobile<sup>105</sup>, così come nei casi di provvigioni conseguite da una società anonima che funge da intermediaria in operazioni immobiliari<sup>106</sup>; per contro è stata negata una stretta connessione nel caso di un'operazione finanziaria, di tipo particolare, denominata *lease-and-lease-back*<sup>107</sup>.

I giudici dell'Alta Corte ammettono che la portata dell'art. 21 cpv. 1 lett. *c* LAID e quella della giurisprudenza riferita ai casi qui sopra indicati 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<sup>108</sup>.

Essi dimenticano però che le provvigioni conseguite da una persona giuridica che svolge un'attività di mediazione immobiliare sono esplicitamente disciplinate all'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID e che quindi per assimilarle alla disposizione prevista dal cpv. 1 lett. *c* dello stesso articolo occorrerebbe una modifica legislativa e non interpretativa in virtù del chiaro tenore letterale della norma. Nel caso della sublocazione e del *leasing* immobiliare siamo di fronte ad una situazione dove la società ha il

---

<sup>105</sup> Sentenza TF n. 2P.185/1994, del 2 dicembre 1996 = StE 1997 A 24.34 n. 1, consid. 3d.

<sup>106</sup> Sentenza TF n. 2P.289/2000, dell'8 gennaio 2002 = ASA 71 416 = StR 57/2002 184 = LOCHER/LOCHER, *Doppelbesteuerungspraxis*, § 7, I B, N 46.

<sup>107</sup> Sentenza TF n. 2P.292/2004, del 22 giugno 2005 = DTF 131 I 402 consid. 4.3 e 5.2.

<sup>108</sup> Sentenza TF n. 2C.41/2012, del 12 ottobre 2012 = RDAF 2012 515, consid. 3.2.

diritto di godimento sull'immobile che lo equipara al proprietario economico del bene immobiliare in senso stretto. Nel caso del *leasing*, l'assuntore disponeva di un diritto di superficie della durata di 10 anni e, dopo aver edificato il terreno a spese del fornitore del *leasing*, aveva il diritto di sublocare a terze persone l'immobile. La fattispecie qui affrontata dal Tribunale federale in materia di sublocazione è pertanto molto simile a quella dell'assuntore del *leasing*, ma non già a quella dell'intermediario immobiliare. Infatti il reddito derivante dalla sublocazione non viene generato dall'attività commerciale, bensì dall'immobile stesso e, comunque, la quota-parte dell'attività commerciale rispetto a quella dell'immobile rappresenta un minimo, del tutto trascurabile. La società, che ottiene dei redditi dalla sublocazione, dispone quindi di un diritto di godimento personale che lo equipara economicamente al locatore principale. È invece più difficile immaginare che il mediatore immobiliare possa acquisire la posizione di proprietario economico poiché non acquista il potere di disporre di un fondo né giuridicamente né economicamente, che rimane sempre ben saldo all'alienante. Infine, si rileva come nella citata sentenza dell'8 gennaio 2002, lo stesso Tribunale federale non abbia mai fatto alcun riferimento all'art. 21 cpv. 1 lett. c LAID.

## **5. Il quadro legislativo dei Cantoni**

### **5.1. Una panoramica sulla situazione nei diversi Cantoni**

Dalla tabella che segue si evidenzia una situazione tutt'altro che armonizzata tra i diversi Cantoni. Nei rapporti intercantonali e internazionali, 8 Cantoni (AG, FR, GE, GR, LU, OW, UR e VS) conoscono un assoggettamento delle persone fisiche che fungono da intermediarie nelle operazioni immobiliari, conformemente a quanto stabilito dall'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID, mentre per le persone giuridiche i Cantoni che possiedono una loro base legale sono 3 (FR, GR, LU) senza che, in questo caso, vi sia una simile disposizione nell'art. 21 cpv. 1 LAID. Per contro, 18 Cantoni (Ticino incluso) assoggettano soltanto nei rapporti internazionali le provvigioni da mediazioni immobiliari quando queste sono conseguite da una persona fisica e sono pertanto in contrasto con la LAID, mentre nel caso delle persone giuridiche i Cantoni che applicano

questo assoggettamento soltanto nei rapporti internazionali, come previsto dall'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID, sono invece 23 (Ticino incluso).

Assoggettamento limitato	Persone fisiche	Persone giuridiche
«GRUPPO PRO TRIBUNALE FEDERALE» Nei rapporti intercantionali e internazionali	AG, FR, GE, GR, LU, OW, UR, VS (8 Cantoni) <i>Disposizione LAID</i>	FR, GR, LU (3 Cantoni)
«GRUPPO PRO DOTTRINA» Nei rapporti internazionali	AI, AR, BE, BL, BS, GL, JU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH (18 Cantoni)	AG, AI, AR, BE, BL, BS, GE, GL, JU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH (23 Cantoni) <i>Disposizione LAID</i>

### 5.2. I casi di doppia imposizione effettiva delle provvigioni immobiliari

Esiste il rischio di una doppia imposizione intercantonale effettiva, quando:

- una persona ha il proprio domicilio in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Dottrina*» e funge da intermediaria in un'operazione riguardante un immobile sito in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Tribunale federale*». In questo caso il Cantone di domicilio assoggetta ad imposizione il reddito conseguito, così come il Cantone di situazione dell'immobile. La doppia imposizione viene evitata conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale che attribuisce al solo Cantone di situazione dell'immobile la potestà impositiva;
- una persona ha il proprio domicilio in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Tribunale federale*» e funge da intermediaria in un'operazione riguardante un immobile sito in un Cantone pure appartenente al «*Gruppo Pro Tribunale federale*». In questo caso il Cantone di domicilio non prevedendo espressamente l'esenzione delle provvigioni derivanti da operazioni immobiliari siti fuori Cantone (come per la LIFD), tassa la relativa provvigione la cui imposizione è riservata, secondo le norme di collisione del Tribunale federale, all'altro Cantone del «*Gruppo Pro Tribunale federale*», che a sua volta tassa la provvigione poiché dispone della relativa base legale per un assoggettamento limitato nei rapporti intercantionali. La doppia imposizione viene evitata conformemente alla giurisprudenza del Tribunale fe-

derale che attribuisce al solo Cantone di situazione dell'immobile la potestà impositiva.

### 5.3. *I casi di doppia imposizione virtuale*

Esiste poi il rischio di una doppia imposizione intercantonale virtuale che determina paradossalmente una non imposizione, quando:

- una persona ha il proprio domicilio in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Tribunale federale*» e funge da intermediaria in un'operazione riguardante un immobile sito in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Dottrina*». In questo caso il Cantone di domicilio, non prevedendo espressamente l'esenzione delle provvigioni derivanti da operazioni immobiliari fuori Cantone (come per la LIFD), tassa la relativa provvigione la cui imposizione è riservata, secondo le norme di collisione del Tribunale federale, al Cantone del «*Gruppo Pro Dottrina*», che a sua volta non tassa la provvigione poiché non dispone della relativa base legale per un assoggettamento limitato nei rapporti intercantonali. Considerando che le norme di collisione hanno valore assoluto e che, nelle relazioni intercantonali, la doppia imposizione virtuale è vietata<sup>109</sup>, il risultato finale è una non imposizione delle provvigioni da mediazione immobiliare. Infatti, la doppia imposizione non ammessa esiste già quando un Cantone («*Gruppo Pro Tribunale federale*») tassa un oggetto (la provvigione da mediazione immobiliare) la cui imposizione è riservata, secondo le norme di collisione del Tribunale federale (sentenza TF dell'8 gennaio 2002), ad un altro Cantone («*Gruppo Pro Dottrina*»), anche se quest'ultimo non fa uso del proprio diritto impositivo<sup>110</sup> perché non dispone della relativa base legale per farlo (sentenza CDT del 5 maggio 2012);
- una persona ha il proprio domicilio in un Cantone appartenente al «*Gruppo Pro Dottrina*» e funge da intermediaria in un'operazione riguardante un immobile sito in un Cantone pure appartenente al «*Gruppo Pro Dottrina*». In questo caso, il Cantone di situazione del-

---

<sup>109</sup> LOCHER, Introduzione, pagg. 14-15.

<sup>110</sup> *Ibidem*.

l'immobile non tassa perché non dispone della relativa base legale per farlo. Il Cantone di domicilio assoggetta invece ad imposizione le provvigioni da mediazione immobiliare come redditi da attività commerciale. In questo caso, il contribuente potrebbe pure a mio parere appellarsi alla controversa giurisprudenza del Tribunale federale che stabilisce un diritto d'imposizione esclusivo delle provvigioni al luogo di situazione dell'immobile. Ci troveremmo quindi di fronte alla medesima situazione vista sopra, che comporta un vuoto d'imposizione.

#### 5.4. *Le basi legali cantonali di riferimento*

Nella tabella seguente sono riportate le diverse disposizioni delle legislazioni fiscali cantonali con riferimento all'assoggettamento limitato delle persone fisiche e giuridiche che fanno commercio di immobili siti nel Cantone, risp. in Svizzera o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari.

Cantoni	Persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali		Persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva	
	Nel Cantone	In Svizzera	Fuori Cantone	All'estero
AG	art. 17 cpv. 1 lett. c LT-AG <sup>111</sup>			art. 63 cpv. 2 lett. b LT-AG
AI		art. 7 cpv. 2 lett. d LT-AI		art. 53 cpv. 2 lett. b LT-AI
AR		art. 5 cpv. 2 lett. d LT-AR		art. 60 cpv. 2 lett. b LT-AR
BE		art. 6 cpv. 1 lett. d LT-BE		art. 77 cpv. 2 lett. b LT-BE
BL		art. 6 cpv. 2 lett. d LT-BL		art. 6 cpv. 2 lett. d LT-BL
BS		art. 5 cpv. 1 lett. d LT-BS		art. 60 cpv. 2 lett. b LT-BS
FR	art. 4 cpv. 1 lett. b LT-FR		art. 92 cpv. 1 lett. d LT-FR	
GE	art. 3 cpv. 1 lett. e LT-PF-GE			art. 3 cpv. 2 lett. b LT-PG-GE
GL		art. 4 cpv. 2 cifra 4 LT-GL		art. 55 cpv. 2 cifra 2 LT-GL
GR	art. 187c LT-GR (disposizione transitoria) art. 7 cpv. 1 lett. d LT-GR <sup>112</sup>		art. 187c LT-GR (disposizione transitoria) art. 75 cpv. 1 lett. e LT-GR <sup>113</sup>	

<sup>111</sup> Inserito con la modifica della LT-AG del 22 agosto 2006.

<sup>112</sup> Secondo il disegno di legge del Consiglio di Stato del 22 maggio 2012 (CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON GRIGIONI, Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 4/2012-2013, Coira 2012, pag. 117).

<sup>113</sup> CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON GRIGIONI, 2012, pag. 120.

Cantoni	Persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali		Persone giuridiche con sede e amministrazione effettiva	
	Nel Cantone	In Svizzera	Fuori Cantone	All'estero
JU		art. 9 cpv. 1 lett. g LT-JU		art. 65 cpv. 2 lett. b LT-JU
LU	art. 9 lett. c LT-LU		art. 65 cpv. 1 lett. d LT-LU <sup>114</sup>	
NE		art. 6 cpv. 1 lett. g LT-NE		art. 77 cpv. 2 lett. b LT-NE
NW		art. 5 cpv. 2 cifra 4 LT-NW		art. 67 cpv. 2 cifra 2 LT-NW
OW	art. 6 cpv. 1 lett. d LT-OW			art. 71 cpv. 2 lett. b LT-OW
SG		art. 14 cpv. 2 lett. d LT-SG		art. 72 cpv. 2 cifra 2 LT-SG
SH		art. 6 cpv. 1 lett. d LT-SH		art. 57 cpv. 2 lett. b LT-SH
SO		art. 10 cpv. 1 lett. h LT-SO		art. 85 cpv. 3 lett. b LT-SO
SZ		art. 5 cpv. 2 lett. d LT-SZ		art. 56 cpv. 2 lett. b LT-SZ
TG		art. 9 cpv. 1 cifra 3 LT-TG		art. 69 LT-TG
TI		art. 4 cpv. 1 lett. g LT-TI		art. 61 cpv. 2 lett. b LT-TI
UR	art. 5 cpv. 1 lett. d LT-UR			art. 70 cpv. 2 lett. b LT-UR
VD		art. 4 cpv. 2 LT-VD		art. 86 cpv. 2 lett. b LT-VD
VS	art. 3 cpv. 1 lett. d LT-VS			art. 74 cpv. 2 lett. c LT-VS
ZG		art. 4 cpv. 2 lett. d LT-ZG		art. 52 cpv. 2 lett. b LT-ZG
ZH		art. 4 cpv. 2 lett. d LT-ZH		art. 56 cpv. 2 lett. b LT-ZH
LAID	art. 4 cpv. 1 LAID			art. 21 cpv. 2 lett. b LAID

## 6. Conclusioni

Nella sentenza del 5 maggio 2012, la CDT ha dato ragione alla contribuente poiché il Canton Ticino non dispone della relativa base legale nella propria legislazione tributaria per poter avvalersi della giurisprudenza del Tribunale federale. Infatti, il Cantone che intende far uso di una facoltà di imposizione attribuitagli dalla giurisprudenza, relativa al divieto di doppia imposizione, deve introdurre un'apposita base nel diritto cantonale che gli permetta di imporre le provvigioni – nelle relazioni intercantonali – al luogo di situazione dell'immobile<sup>115</sup>.

Entrando nel merito della decisione, non già della CDT, ineccepibile sotto tutti i punti di vista, ma dell'Alta Corte, si deve osservare che nel

<sup>114</sup> Inserito con la modifica della LT-LU dell'11 settembre 2006.

<sup>115</sup> Sentenza CDT, n. 80.2011.6, del 5 maggio 2012, in: RtiD II-2012 N. 11t, consid. 3.4.

fissare il prezzo di vendita del suo immobile, l'alienante che ha dato mandato ad un mediatore immobiliare tiene generalmente conto dell'importo che rischia di dover pagare a quest'ultimo. L'importo della remunerazione va dunque, almeno parzialmente, ad aggiungersi al prezzo di vendita dell'immobile<sup>116</sup>. Il mediatore immobiliare consegue una remunerazione che costituisce chiaramente una partecipazione all'utile della vendita. È quindi indiscutibile che vi sia una stretta connessione fra remunerazione e immobile. Più discutibile invece la posizione del Tribunale federale di parificare l'attività del mediatore immobiliare a quella del commerciante immobiliare, come indica il riferimento ad una sentenza della stessa Corte del 1953. Prima di questa decisione, una sentenza del 1923 aveva riservato il diritto di imposizione degli utili immobiliari realizzati da persone che esercitavano il commercio professionale di immobili al Cantone di domicilio e non a quello di situazione dell'immobile. L'Alta Corte aveva considerato che l'utile proveniente dalla vendita di un bene immobiliare costituiva essenzialmente il frutto dell'attività commerciale dell'alienante. Si trattava allora di un provento derivante da un'attività lucrativa, imponibile nel Cantone in cui il contribuente aveva il suo domicilio o la sede dei suoi affari. Il Tribunale federale aveva però lasciato in sospeso la questione a sapere se il Cantone di situazione potesse imporre una parte dell'utile costituito dall'aumento oggettivo del valore dell'immobile. Con due decisioni successive, del 1945 e del 1950, aveva però deciso negativamente a causa delle difficoltà che ci sarebbero state nel distinguere in ogni singolo caso la parte di utile derivante dall'attività professionale dell'alienante e quella derivante dal plusvalore<sup>117</sup>. È solo tre anni più tardi, con la decisione del 1953, che il Tribunale federale ha modificato la sua giurisprudenza poiché aveva constatato che raramente gli utili immobiliari erano una conseguenza essenziale o comunque esclusiva dell'attività commerciale dell'alienante. Al contrario, l'influenza delle circostanze esteriori e la situazione del mercato immobiliare giocavano un ruolo preponderante. Siccome si era ritenuto difficile determinare l'incidenza dei fattori esterni e dell'attività professionale

---

<sup>116</sup> MARQUIS, pagg. 274-275.

<sup>117</sup> PASCHOUD, Imposition des immeubles, pag. 31 con riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale.

dell'alienante, il diritto di imporre gli utili immobiliari doveva essere attribuito esclusivamente al Cantone di situazione dell'immobile. Da allora il Tribunale federale ha mantenuto e confermato questo principio<sup>118</sup>.

L'Alta Corte nella sentenza del 2002 ha parificato, molto discutibilmente, l'attività di commerciante di immobili a titolo professionale – che, quale proprietario giuridico dell'immobile, è imponibile al luogo di situazione dell'immobile – con quella del mediatore immobiliare che non è affatto il proprietario dell'immobile, nemmeno economicamente. La LAID, all'art. 12 cpv. 2 lett. *a*, stabilisce infatti che l'alienazione economica consiste in tutti quei «*negozi giuridici che producono i medesimi effetti economici dell'alienazione sul potere di disporre di un fondo*». Il mediatore non acquisisce affatto la posizione di proprietario economico, in quanto non acquista il potere di disporre di un fondo neppure economicamente. È per contro il mandante che remunera il successo del mediatore immobiliare («*Erfolgslohn*»)<sup>119</sup> con una percentuale del prezzo di vendita (ma anche d'acquisto se il mandante è l'acquirente) dell'immobile.

Nondimeno, è incomprensibile come il Tribunale federale possa sostenere che l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID, che prevede un assoggettamento soltanto nei rapporti internazionali, possa mettere in pericolo la sua giurisprudenza per le persone giuridiche che commerciano immobili siti in Svizzera. Forse ha dimenticato che questa fattispecie ricade già nel campo di applicazione dell'art. 21 cpv. 1 lett. *c* LAID.

Problematica è poi la questione se è l'acquirente ad incaricare una persona che abbia a trovare un immobile secondo quanto convenuto nel mandato. In tal caso la provvigione non viene elargita dall'alienante che è proprietario dell'immobile, ma dall'acquirente ed è, di regola, calcolata sul prezzo di acquisto dell'immobile. L'alienante non ha rinunciato ad una parte dell'utile a favore del mediatore, poiché quest'ultimo viene remunerato dall'acquirente. Il guadagno è certamente in stretta connessione con l'immobile, ma non vi è identità dal punto di vista economico, come sostenuto dal Tribunale federale, tra alienante e mediatore in

---

<sup>118</sup> *Ibidem*, pag. 32.

<sup>119</sup> MARQUIS, pag. 258.



quanto non c'è una partecipazione all'utile da parte di quest'ultimo che si arricchisce piuttosto grazie all'acquirente.

Ammettiamo poi il caso in cui il venditore dell'immobile invece di conseguire un utile immobiliare consegue una perdita perché il costo d'investimento è superiore a quanto ricavato. Benché ci sia una perdita, il venditore è comunque tenuto a versare una provvigione per l'attività del mediatore immobiliare. Come trattare in questo caso tale provento? Il venditore non è assoggettato alla tassazione sugli utili immobiliari poiché non c'è nessun utile da imporre, però al contempo il mediatore sul ricavo (e non sul guadagno) dispone di un diritto personale fondato sul contratto di mediazione. Sul piano economico è difficilmente spiegabile una sua partecipazione all'utile (che di fatto non esiste).

Criticabile inoltre la decisione del Tribunale federale soprattutto da un punto di vista sostanziale. Infatti, le persone fisiche e giuridiche che fungono da mediatrici in operazioni immobiliari sono sovente attive in più Cantoni e il rischio di sconfinare dal loro domicilio fiscale primario è senz'altro quotidiano. La decisione di conferire maggior peso al Cantone di situazione dell'immobile, determina di conseguenza un'eccessiva frammentazione della sovranità fiscale poiché il mediatore si potrebbe trovar confrontato con svariati casi di assoggettamento limitato e sarebbe quindi tenuto a presentare la relativa dichiarazione d'imposta, attestando pure le relative spese<sup>120</sup>. Pure problematica sarebbe la modalità di tassazione con l'imposta sugli utili immobiliari invece che con quella ordinaria.

Non da ultimo, si segnala come il Tribunale federale abbia (finalmente) iniziato a mettere sullo stesso piano il luogo di imposizione dell'immobile con gli altri domicilia fiscali del contribuente, dopo aver modificato la sua giurisprudenza molto criticata in dottrina che consentiva al Cantone di situazione dell'immobile, che disponeva ancora di reddito, di non

---

<sup>120</sup> Su questo punto si veda la sentenza TF n. 2C\_463/2010, del 1° luglio 2011 = ASA 80 423, dove il principio generale secondo cui deve essere evitata un'eccessiva frammentazione della sovranità fiscale ha assunto un peso particolare nel caso delle società di assicurazioni rappresentate in tutta la Svizzera con agenti. Sul tema dell'eccessivo frazionamento da evitare nei rapporti intercantionali, si veda anche la numerosa giurisprudenza citata alla nota 12 da LOCHER, Introduzione, pag. 51.

partecipare alla compensazione delle perdite subite dal contribuente negli altri Cantoni<sup>121</sup>. Questo suo «ammorbidimento» potrebbe forse preludere anche ad un cambiamento del suo indirizzo nell'ambito delle provvigioni immobiliari che però giova ricordare è stato, seppur indirettamente, confermato con la sentenza del 12 ottobre 2012.

Da un confronto della LAID con la LIFD non sono emersi nuovi elementi tali da confermare l'una o l'altra tesi. Due punti sono però degni di considerazione. Il primo riguarda la motivazione, non esplicita ma derivata, del legislatore federale di prevedere una chiara base legale che possa assoggettare i proventi conseguiti da persone estere che fungono da intermediarie in operazioni concernenti immobili svizzeri, i quali altrimenti sfuggono dall'imposizione perché non esercitano un'attività personale in Svizzera. In secondo luogo, in base alla sistematica della LIFD, gli intermediari in operazioni su immobili siti in Svizzera sono assoggettati limitatamente in Svizzera, anche se non hanno domicilio o dimora fiscali, insieme ai criteri del possesso dell'impresa e del fondo siti pure in Svizzera (art. 4 cpv. 1 LIFD). Tuttavia il legislatore federale non ha ritenuto necessario esentare dall'imposizione gli intermediari che hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera e che conseguono una provvigione da immobili situati all'estero, cosa che invece si ritrova per le persone che posseggono un'impresa o un fondo all'estero.

Questa situazione di incertezza può però essere risolta solo con un intervento del legislatore volto a modificare la LAID e che estenda l'assoggettamento limitato nei rapporti intercantonali per le persone giuridiche che conseguono delle provvigioni per le loro attività derivanti dalla mediazione immobiliare. In tal caso si tratterebbe di spostare la lett. *b* dell'art. 21 cpv. 2 LAID nel cpv. 1 del medesimo articolo di legge che tratta i rapporti intercantonali e internazionali. In questo modo la giurisprudenza del Tribunale federale verrebbe codificata dal legislatore federale.

L'altra soluzione, a mio parere più corretta, sarebbe quella di spostare l'assoggettamento limitato nei rapporti internazionali per le persone fisiche che conseguono delle provvigioni per le loro attività derivanti dalla

---

<sup>121</sup> LOCHER, Introduzione, pagg. 17-18.

mediazione immobiliare. In questo caso si dovrebbe spostare l'ultima frase dell'art. 4 cpv. 1 LAID nel cpv. 2 del medesimo articolo che tratta i rapporti internazionali. In questo altro modo la giurisprudenza del Tribunale federale verrebbe soppiantata dal legislatore federale. Sarebbe pure opportuno spostare anche la medesima disposizione dall'art. 4 cpv. 1 lett. *c* all'art. 5 cpv. 1 LIFD.

Si risolverebbe tra l'altro anche la situazione di incertezza che continua a sussistere nei rapporti intercantionali riguardante la disarmonizzazione delle leggi cantonali che conduce a casi di doppia imposizione effettiva, ma anche a casi di non imposizione delle provvigioni immobiliari.

