

BGer 2C_211/2019 vom 6. April 2022

Bundesgericht, 2022-04-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_211_2019

FR: TF 2C_211/2019 du 6 avril 2022

IT: TF 2C_211/2019 del 6 aprile 2022

Erwägungen

E. 1.1

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto le eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 e art. 90 LTF). Esso è stato presentato nei termini dalla destinataria del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento rispettivamente alla sua riforma (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è di conseguenza ammissibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (sentenze 2C_24/2021 del 6 ottobre 2021 consid. 1 e 2C_1039/2020 del 6 ottobre 2021 consid. 1.1).

Dato che dalla motivazione si comprende come miri a una riforma del giudizio impugnato e non solo al suo annullamento, ad un esame del gravame non osta in effetti nemmeno il fatto che la conclusione relativa al giudizio della Corte cantonale sia cassatoria (art. 107 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C_597/2018 del 29 novembre 2018 consid. 1.3). In una procedura di assoggettamento, all'entrata in materia non osta d'altra parte neppure la richiesta di "accertare" l'assoggettamento nei Grigioni (sentenza 2C_689/2018 del 20 giugno 2019 consid. 1.4.1).

E. 1.2

Nell'ambito di ricorsi in materia di doppia imposizione, l'impugnazione della pronuncia di ultima istanza di uno dei Cantoni interessati può essere accompagnata da quella delle decisioni degli altri Cantoni che si prevalgono della sovranità fiscale (DTF 139 II 373 consid. 1.4; 133 I 308 consid. 2.4; sentenze 2C_1039/2020 del 6 ottobre 2021 consid. 1.2.1 e 2C_974/2019 del 17 dicembre 2020 consid. 1.5.1).

Ora, benché formuli conclusioni solo riguardo alla sentenza impugnata, l'insorgente acclude al proprio ricorso anche la decisione di tassazione emessa il 29 novembre 2016 dal Cantone dei Grigioni per il periodo fiscale 2015, e in relazione ad essa denuncia una doppia imposizione effettiva. Anche senza un'esplicita richiesta in tal senso, occorre pertanto considerare che - in via subordinata, per il caso in cui la richiesta di annullamento rispettivamente di riforma del giudizio impugnato in relazione al periodo fiscale 2015 dovesse essere respinta - la ricorrente voglia l'annullamento della decisione di tassazione grigionese (sentenze 2C_1039/2020 del 6 ottobre 2021 consid. 1.2.1; 2C_806/2019 dell'8 giugno 2020 consid. 1.3; MARTIN KOCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2aed. 2021, n. 136 segg. ad § 44).

E. 2.1

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate.

Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche possono in effetti essere trattate unicamente se sono motivate con precisione, ciò che non è sempre il caso nella fattispecie (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 III 364 consid. 2.4). Nel contempo, nella misura in cui le censure formulate non sono rivolte contro il giudizio impugnato, bensì contro le decisioni del fisco, il ricorso sfugge a un esame anche per tale motivo (sentenza 2C_1037/2016 del 24 agosto 2017 consid. 2.3).

E. 2.2

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento che è stato svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale è esaminato anche l'apprezzamento delle prove (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 136 III 552 consid. 4.2). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione querelata, condizione il cui adempimento va dimostrato, chi ricorre non può neppure chiedere di considerare nuovi fatti e nuove prove (art. 99 cpv. 1 LTF).

Le regole appena indicate valgono di principio anche per i ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale. Un esame libero dei fatti si impone invece quando il secondo Cantone implicato contesta l'accertamento dei fatti in relazione a sue decisioni di tassazione già cresciute in giudicato, adducendo prove sulle quali chi ricorre non ha ancora potuto esprimersi, o facendo valere fatti relativi ad aspetti - quali la perenzione del diritto di tassare - che il contribuente non può sollevare (DTF 139 II 373 consid. 1.7; sentenze 2C_895/2019 del 30 novembre 2020 consid. 2.2 e 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid.1.5.2, non pubblicato in DTF 147 I 325). Ciò non è però il caso nella fattispecie poiché, nella sua risposta, il fisco del Cantone dei Grigioni né fa riferimento a sue tassazioni già cresciute in giudicato, né accompagna la stessa da offerte di prova specifiche.

E. 3

Giusta l' art. 127 cpv. 3 Cost. la doppia imposizione intercantonale è vietata. Una doppia imposizione contraria all' art. 127 cpv. 3 Cost. si realizza quando un contribuente è tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo lasso di tempo (doppia imposizione attuale; DTF 140 I 114 consid. 2.3.1), oppure quando un Cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale (doppia imposizione virtuale; DTF 139 III 373 consid. 1.4; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3a ed. 2015, pag. 11 segg.). Come detto, il giudizio impugnato conferma la correttezza della rivendicazione dell'assoggettamento illimitato della ricorrente nel Cantone Ticino anche dopo il suo trasferimento nel Cantone dei Grigioni, nel novembre 2015. Siccome già sussiste una decisione - relativa al periodo fiscale 2015 - nella quale le autorità fiscali del Cantone dei Grigioni giungono ad altra conclusione, data è quindi una doppia imposizione attuale. Per i periodi fiscali successivi è data invece una doppia imposizione virtuale.

E. 4.1

In base al diritto cantonale armonizzato, una persona giuridica è assoggettata all'imposta in virtù della sua appartenenza personale quando ha sede o amministrazione effettiva nel Cantone (art. 60 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI

640.100] rispettivamente art. 20 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è, di principio, illimitato; resta però aperta la possibilità di un'imposizione limitata in un altro Cantone, in virtù di un assoggettamento economico giusta l' art. 21 cpv. 1 LAID (sentenze 2C_401/2020 del 28 luglio 2021 consid. 3.3, destinato alla pubblicazione; DTF 146 II 111 consid. 4).

E. 4.2

Nei considerandi in diritto dell'impugnata sentenza, cui si può rinviare a titolo integrativo (art. 109 cpv. 3 LTF), i principi che regolano la questione litigiosa sono stati esposti in modo corretto.

E. 4.2.1

In questo contesto sia solo ricordato che, secondo la giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.), il domicilio fiscale principale di una persona giuridica è di regola determinato dalla sede sociale, scelta liberamente, fissata negli statuti e iscritta a registro di commercio, ma che non ci si fonda tuttavia sulla sede formale quando ad essa si contrappone un altro luogo, dove sono esercitate la direzione e l'amministrazione, rispettivamente quelle attività di gestione che di solito si concentrano alla sede statutaria.

In tal caso, che si verifica in particolare quando la sede non rispecchia i rapporti reali ed appare stabilita ad arte, determinante è infatti il luogo della sua direzione rispettivamente della sua amministrazione effettiva (DTF 146 II 111 consid. 2.3.6; sentenze 2C_24/2021 del 6 ottobre 2021 consid. 4.2; 2C_1039/2020 del 6 ottobre 2021 consid. 4.4; 2C_888/2019 del 5 gennaio 2021 consid. 4.1; 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.2, non pubblicato in DTF 147 I 325 , e 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2.3.6).

E. 4.2.2

Il luogo dell'amministrazione effettiva si trova dove la persona giuridica ha il suo centro economico e di fatto rispettivamente dove vengono tenute le redini della società e la sua gestione viene realmente svolta, compiendo quegli atti che mirano al perseguimento dello scopo sociale. Se l'attività di direzione è esercitata in più luoghi, decisivo è quello nel quale essa è svolta in maniera preponderante.

L'amministrazione effettiva - nel senso sopra descritto - si distingue a sua volta: da una parte, dall'attività puramente amministrativa; d'altra parte, quando essi si limitano al controllo sulla direzione operativa e a prendere decisioni di principio, dall'attività che è svolta dagli organi supremi della società (sentenze 2C_888/2019 del 5 gennaio 2021 consid. 4.2; 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.1, non pubblicato in DTF 147 I 325 ; 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2).

E. 4.2.3

Sul piano probatorio, l'autorità di tassazione deve sostanziare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico impositivo, mentre i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario vanno dimostrati dal contribuente (DTF 140 II 248 consid. 3.5). Di principio, quale aspetto che stabilisce il diritto di tassare, l'esistenza del domicilio fiscale va quindi sostanziata dall'autorità di tassazione.

Se, in base agli elementi a disposizione, e nonostante una sede che si trova altrove, l'amministrazione effettiva di una persona giuridica nel Cantone appare come assai probabile, la prova del contrario spetta però al contribuente (sentenze 2C_24/2021 del 6 ottobre 2021 consid. 4.3; 2C_888/2019 del 5 gennaio 2021 consid. 4.3; 2C_895/2019 del 30 novembre 2020 consid. 4.3 e 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.3, non pubblicato in DTF 147 I 325).

E. 5.1

Esposto il quadro legale di riferimento, la Corte cantonale ha confermato la correttezza della rivendicazione del fisco ticinese, che ritiene che l'insorgente debba essere assoggettata illimitatamente nel Cantone Ticino anche dopo il trasferimento nel Cantone dei Grigioni. Nel suo giudizio, ha infatti indicato:

(a) che dalla documentazione agli atti non risulta che la ricorrente avesse nel Cantone dei Grigioni infrastrutture idonee a perseguire lo scopo sociale ("wesentliche Büroinfrastrukturen"), né a V._____ (dove sarebbe stata dal novembre 2015 al maggio 2016), né a W._____ (dove sarebbe stata dal maggio 2016 al gennaio 2017), né a X._____ (dal gennaio 2017 in avanti);

(b) che anche le attestazioni prodotte in sede cantonale a conferma dello svolgimento dell'attività nel Cantone dei Grigioni non permettono di giungere a tale conclusione (dichiarazione di D._____, impiegato della E._____ SA; e-mail di F._____, impiegato presso l'Ufficio per l'industria, arti e mestieri e lavoro dei Grigioni; dichiarazioni di G._____, H._____, I._____ e J._____);

(c) che queste ultime quattro persone sono infatti legate a società con sede allo stesso indirizzo della ricorrente e che per avere un peso probatorio avrebbero almeno dovuto accompagnare le proprie dichiarazioni da una fatturazione per le prestazioni ottenute dalla stessa;

(d) che la dichiarazione rilasciata da D._____, impiegato della E._____ SA, risale al 23 agosto 2018 e non specifica da quanto tempo egli farebbe "regolarmente visita" a B._____ presso gli Uffici di X._____ (GR); inoltre, non precisa se le consulenze da lui fornite riguardano ditte ticinesi o grigionesi;

(e) che l'e-mail di F._____, impiegato presso l'Ufficio per l'industria, arti e mestieri e lavoro dei Grigioni, scritta il 24 agosto 2018, ovvero pochi giorni prima dell'inoltro del ricorso in sede cantonale, è generica e appare funzionale all'aspettativa dell'insorgente;

(f) che ben altra portata avrebbe avuto, ad esempio, la produzione di giustificativi di spedizione della corrispondenza da uffici postali del Cantone dei Grigioni o, ancora, di fatture indirizzate a clienti grigionesi, come anche di contratti conclusi in loco;

(g) che neppure le fotografie agli atti possono essere considerate probanti, poiché non si sa dove siano state scattate e, indipendentemente da ciò, non attestano lo svolgimento di nessuna attività specifica.

E. 5.2

Nel contempo, i Giudici ticinesi hanno indicato come vi siano molteplici indizi che inducono a ritenere che la ricorrente ha mantenuto la propria amministrazione effettiva nel Cantone Ticino anche dopo il trasferimento di sede nel Cantone dei Grigioni, nel novembre 2015. In tale contesto, hanno infatti osservato:

(a) che la stessa ha continuato a pagare a proprio nome il canone di locazione per gli uffici di U._____ (TI) fino al mese di luglio 2016, quando le è subentrata nel contratto la K._____ SA;

(b) che anche le modalità con le quali la K._____ SA (società detenuta in parte dalla ricorrente e di cui era amministratrice B._____, membro del consiglio di amministrazione della ricorrente medesima) è subentrata nel contratto di locazione degli uffici di U._____ (TI) portano a condividere le perplessità espresse dal fisco;

(c) che, sul piano commerciale, le spiegazioni fornite dall'insorgente in merito alla ricerca di un subentrante, quindi al pagamento del canone oltre le scadenze contrattuali, appaiono infatti quantomeno insolite; inoltre, insolito è anche il fatto che nella contabilità della K._____ SA non vi sia traccia del pagamento del canone di locazione per gli uffici di U._____ (TI), a partire dal 1° agosto 2016;

(d) che a corroborare la tesi dell'amministrazione effettiva della ricorrente nel Cantone Ticino vi è poi una serie di altri elementi, ovvero: le dichiarazioni fiscali di due sue dipendenti che, per il 2016, indicano come luogo di lavoro U._____ (TI); il rapporto allestito il 5 ottobre 2017 dall'Ufficio controllo abitanti di U._____ (TI), che attesta il ruolo di riferimento di B._____ in seno alla K._____ SA; i controlli svolti dalla Polizia di L._____, che attestano la sua presenza a U._____ (TI) il 23 maggio 2016; la constatazione che il sito internet della ricorrente, attiva anche in ambito immobiliare, si riferiva a oggetti situati prevalentemente nel Cantone Ticino;

(e) che l'insorgente non è del resto riuscita nemmeno a comprovare che B._____, domiciliata ad Y._____ (TI) e membro del Consiglio di amministrazione oppure la figlia C._____ (ancora studentessa in Romania), entrambe con diritto di firma individuale, abbiano svolto nel Cantone dei Grigioni una qualsivoglia attività tipicamente connessa con lo scopo statutario.

E. 5.3

Infine, la Camera di diritto tributario ha anche aggiunto che fra le ragioni per cui l'insorgente ha costituito la sede formale nel Cantone dei Grigioni si può senz'altro annoverare la volontà di permettere a B._____ di poter continuare le proprie attività di fiduciario nel Cantone Ticino, pur non disponendo dell'autorizzazione richiesta dal diritto cantonale.

E. 6.1

In questa sede, l'insorgente si lamenta per ampi tratti dell'accertamento dei fatti e dell'apprezzamento (anche anticipato) delle prove, ponendo una questione che il Tribunale federale rivede nell'ottica del divieto d'arbitrio e che implica quindi un obbligo di motivazione accresciuto, in conformità a quanto prescritto dall' art. 106 cpv. 2 LTF (precedente consid. 2.2; sentenze 2C_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 5.1 e 2C_549/2018 del 30 gennaio 2019 consid. 1.5).

Nel contempo, fa valere violazioni dell' art. 123 LIFD , dell' art. 20 LAID e del divieto di doppia imposizione che è sancito dall' art. 127 cpv. 3 Cost. e dalla giurisprudenza ad esso relativa.

E. 6.2

Ora, siccome l'imposta federale diretta non è oggetto del contendere, perché riguardo ad essa è pendente una procedura davanti all'Amministrazione federale delle contribuzioni (precedente consid. C), il richiamo all' art. 123 LIFD , relativo agli obblighi procedurali delle autorità di tassazione, non giova affatto all'insorgente. In effetti, come del resto riconosciuto anche nell'impugnativa, determinanti sono semmai gli art. 196 segg. LT/TI, applicabili alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino in base al rinvio previsto dall'art. 228 LT/TI.

A ben vedere, la critica concernente gli obblighi procedurali delle autorità cantonali non ha inoltre portata propria perché, così come esposta, si confonde con quelle riguardanti l'accertamento dei fatti e l'apprezzamento delle prove, rispettivamente la suddivisione dell'onere della prova in materia di doppia imposizione intercantonale, che occorre approfondire di seguito (successivo consid. 7).

E. 7.1

L'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento (anche anticipato) delle prove è dato solo se l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, ha ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo o se, in base ai fatti raccolti, ha tratto deduzioni insostenibili (DTF 143 IV 500 consid. 1.1 e 141 III 564 consid. 4.1).

Spetta pertanto a chi ricorre argomentare, per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile d'avere influenza sull'esito del litigio nel suo complesso (DTF 143 IV 500 consid. 1.1 503; sentenze 2C_895/2019 del 30 novembre 2020 consid. 6.2 e 2C_462/2018 del 7 giugno 2019 consid. 2.3).

E. 7.2

Ora, in merito al ragionamento svolto in relazione ai periodi fiscali 2015 e 2016, l'asserito arbitrio non è dimostrato, perché le prove ritenute in sede cantonale sono criticate soltanto in maniera selettiva e senza mettere in discussione l'insostenibilità del ragionamento dei Giudici ticinesi nel suo complesso. D'altra parte, per i periodi fiscali 2015 e 2016, gli accertamenti contenuti nella querelata sentenza, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), ben potevano portare anche a confermare l'assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino.

E. 7.2.1

Sia prima che dopo il trasferimento nel Cantone dei Grigioni la ricorrente ha infatti avuto come persona di riferimento B._____, residente ad Y._____ (TI). Nel Cantone Ticino, ne era amministratrice unica, mentre dopo il cambiamento formale di sede (novembre 2015), dapprima sempre quale amministratrice unica e poi quale membro del consiglio di amministrazione, continua ad essere abilitata a rappresentare la società con la propria firma individuale.

Nella stessa località del Cantone Ticino risiede inoltre C._____, figlia di B._____, che dall'ottobre 2016 occupa il ruolo di direttrice, pure con diritto di firma individuale.

E. 7.2.2

Sempre nel Cantone Ticino, e più precisamente a U._____, la ricorrente ha continuato a disporre dei suoi uffici, per una superficie totale di 140 mq, anche dopo il trasferimento nel Cantone dei Grigioni (novembre 2015). In effetti, la stessa ha pagato a proprio nome il canone di locazione fino al mese di luglio 2016, quando le è subentrata la K._____ SA, attiva nel campo dell'abbigliamento.

Pure in merito ai mesi successivi al luglio 2016, i dubbi esposti dalle autorità ticinesi appaiono nel contempo più che plausibili, siccome:

(a) amministratrice unica della della K._____ SA, subentrata nel contratto di locazione, era sempre B._____, e in relazione all'attività di detta società non è stata dimostrata la necessità di uffici;

(b) dai conti della K._____ SA non risulta il pagamento di nessun canone a U._____ (TI), ma solo quello del negozio di Lugano;

(c) nelle loro dichiarazioni d'imposta relative al periodo fiscale 2016, due dipendenti dell'insorgente hanno ancora indicato come luogo di lavoro U._____ (TI), non la nuova sede nel Cantone dei Grigioni.

E. 7.2.3

D'altra parte, la situazione che è stata riscontrata nel Cantone dei Grigioni in relazione a detto periodo (dal trasferimento, nel novembre 2015, a tutto il 2016) è tutt'altro che chiara.

In effetti, a V._____ (GR), dove avrebbe avuto sede dal novembre 2015, la ricorrente non ha comprovato il pagamento di nessun canone di locazione, poiché la soluzione adottata sarebbe stata soltanto "provvisoria". A W._____ (GR), dove si sarebbe trasferita in seguito per restarvi fino al gennaio 2017, risulta invece avere locato un ufficio di 40 mq per un canone annuo di fr. 6'000.-- più spese, ma avere in seguito sublocato uno dei due locali di cui era composto ad un'altra società (la M._____ SA, rappresentata da N._____, marito di B._____), per un importo annuo di fr. 7'200.--. A tal riguardo, così come in merito alla discrepanza tra gli spazi a disposizione e sin lì occupati nel Cantone Ticino (pari a 140 mq) e quelli a disposizione a W._____ (GR) (40 mq, poi ulteriormente ridotti con il subaffitto alla M._____ SA) non fornisce nel contempo nessuna spiegazione specifica.

E. 7.2.4

Anche le attestazioni - molto simili una all'altra - che si riferiscono espressamente all'anno 2016 (dichiarazioni di G._____, H._____, I._____ e J._____, prodotte in sede cantonale), non permettono infine di giungere a nessuna conclusione più favorevole all'insorgente.

In parte non datate e in parte risalenti al gennaio 2018, hanno infatti dei contenuti del tutto generici, risultano redatte da persone legate a società aventi sede allo stesso indirizzo grigionese della ricorrente e/o connesse a B._____, e non sono accompagnate da nessun altro documento come - per fare un esempio - fatture relative a prestazioni ottenute dall'insorgente medesima.

E. 7.3

Detto dei periodi fiscali 2015 e 2016, differente è per contro la conclusione che va tratta per i periodi fiscali successivi, in relazione ai quali le critiche volte a denunciare un apprezzamento manifestamente inesatto della fattispecie risultano fondate, e il ricorso

contro il Cantone Ticino dev'essere di conseguenza accolto.

E. 7.3.1

Vero è in effetti che anche in tali periodi B._____ e sua figlia C._____, che hanno entrambe diritto di firma individuale, hanno continuato a risiedere ad Y._____ (TI).

Altrettanto vero è però che, a partire dal 2017, altri elementi che portino a considerare come assai probabile che l'amministrazione effettiva della ricorrente sia rimasta nel Cantone Ticino - come richiesto al fisco ticinese (precedente consid. 4.3) - non ve ne sono.

E. 7.3.2

Il rapporto del 5 ottobre 2017 dell'Ufficio controllo abitanti di U._____ (TI), che attesta il ruolo di persona di riferimento di B._____ in seno alla K._____ SA è infatti piuttosto generico, è centrato su quest'ultima società e non sulla ricorrente ed è anche privo di indicazioni specifiche in merito alla reale presenza a U._____ (TI) della sua amministratrice unica.

D'altra parte, a partire dal gennaio 2017 l'insorgente risulta essersi trasferita a X._____ (GR) sulla base di un contratto che prevede una pigione annua di fr. 15'600.-- (fr. 1'300.-- mensili) e il solo fatto che al medesimo indirizzo siano domiciliate altre società non permette ancora di considerare tale recapito come fittizio, a maggior ragione se si tiene conto del fatto che la ricorrente è una fiduciaria e che una parte di queste società indicano di avere il domicilio presso la stessa ("c/o A._____ SA", come rilevato anche nel giudizio impugnato). La domiciliazione di altre società presso la ricorrente può infatti senz'altro essere un importante indizio che queste società non abbiano un effettivo domicilio nel Cantone dei Grigioni (al riguardo, cfr. ad esempio le sentenze 2C_1060/2018 consid. 7.2 e 2C_1061/2018 consid. 7.2 e 7.3 di data odierna). In relazione all'insorgente medesima, che ha quale scopo sociale lo svolgimento di un'attività fiduciaria, può invece costituire proprio un indizio che - insieme ad altri - ne può attestare l'operatività effettiva su suolo grigionese.

E. 7.3.3

Come pertinentemente osservato nell'impugnativa, a sostegno di un'attività effettiva al recapito di X._____ (GR) vanno del resto menzionati anche altri aspetti, ovvero: sia l'attestazione del 23 agosto 2018 di D._____, impiegato della E._____ SA; sia l'e-mail di F._____, impiegato presso l'Ufficio per l'industria, arti e mestieri e lavoro del Cantone dei Grigioni; sia l'attestazione del 25 ottobre 2018 di O._____, dipendente dell'Amministrazione imposte del Cantone dei Grigioni.

Contrariamente a quanto osservato nel giudizio impugnato (consid. 2.4.3), lamentando l'assenza di "altre prove documentali", tutti i documenti menzionati fanno infatti riferimento all'indirizzo di X._____ (GR) e confermano che le persone che li hanno redatti vi si sono recati una o più volte, trovandovi B._____.

E. 7.3.4

Il terzo di essi - prodotto davanti all'istanza precedente, ma che il giudizio impugnato neppure menziona, ciò che giustifica una completazione d'ufficio della fattispecie a seguito di un suo accertamento manifestamente inesatto, come censurato nell'impugnativa (art. 105 cpv. 2 LTF) - si riferisce inoltre anche alla presenza di altre tre dipendenti e conferma nel contempo l'esistenza di un'infrastruttura adeguata allo svolgimento di un'attività fiduciaria.

Lo scritto del 25 ottobre 2018 di O. _____, dipendente del fisco retico - che in assenza di concreti indizi in senso contrario va considerato come attendibile, al pari degli altri documenti citati - indica infatti testualmente: "Con questa lettera è mia intenzione confermare per iscritto che in data 24.10.2018 ore 11.15 circa mi sono presentato senza preavviso all'entrata degli uffici della A. _____ SA a X. _____. Ad accogliermi ho trovato la Signora B. _____ ed altre 3 dipendenti. Gli uffici dispongono di tutte le infrastrutture necessarie per svolgere l'attività di fiduciario. Confermo dunque che presso l'indirizzo di X. _____ si trova la sede operativa della società e che in nessun modo essa può essere definita fittizia".

E. 7.3.5

Infine, a una diversa conclusione non può condurre la constatazione che il trasferimento della ricorrente nel Cantone dei Grigioni sia stato dettato (anche) dalla volontà di permettere a B. _____ o a sua figlia di svolgere l'attività di fiduciario nel Cantone Ticino, pur non disponendo dell'autorizzazione richiesta dal diritto ticinese, in base ai disposti relativi all'attività esercitata da persone provenienti da un altro Cantone (art. 9 della legge ticinese del 1° dicembre 2009 sull'esercizio delle professioni di fiduciario [LFid/TI; RL/TI 953.100]).

È infatti plausibile che alla base della decisione di cambiamento di sede vi sia anche la sentenza 2C_720/2014 del 12 maggio 2015, evocata nel giudizio impugnato (consid. 3.5.2) e con la quale il Tribunale federale ha confermato il diniego del rilascio di un'autorizzazione per l'esercizio della professione di fiduciario in base al diritto ticinese. Tuttavia, ciò non toglie che determinanti sono in casu solo gli elementi che attestano ancora una presenza assai probabile nel Cantone Ticino, e che - a partire dal periodo fiscale 2017 - il fisco ticinese non li ha adottati (precedente consid. 4.2.3, con riferimento alla suddivisione dell'onere della prova).

E. 7.4

Di conseguenza, contrariamente a quanto deciso dal fisco ticinese e confermato dalla Corte cantonale, l'assoggettamento illimitato della ricorrente nel Cantone Ticino va confermato solo per i periodi fiscali 2015 e 2016, in relazione ai quali il fisco ticinese ha addotto prove sufficienti (precedente consid. 7.2).

Per i periodi fiscali successivi continua invece a valere la presunzione, corroborata dagli elementi di fatto descritti (precedente consid. 7.3), che il domicilio fiscale illimitato si trova nel Cantone in cui la ricorrente ha sede secondo il registro di commercio, ovvero nel Cantone dei Grigioni (sentenza 2C_24/2021 del 6 ottobre 2021 consid. 4.3; precedente consid. 4.2.3 con riferimento all'onere della prova che incombeva al fisco del Cantone Ticino).

E. 8.1

Per quanto precede, nella misura in cui è rivolto contro il Cantone Ticino, il ricorso è parzialmente accolto. La sentenza impugnata è riformata, nel senso che la conferma della decisione di assoggettamento del fisco ticinese viene limitata ai periodi fiscali 2015 e 2016. Per i periodi fiscali successivi le condizioni per la sua conferma non sono date.

E. 8.2

Per quanto rivolto contro il Cantone dei Grigioni, il ricorso è accolto e la decisione di tassazione in materia di imposta cantonale 2015, da esso emessa il 29 novembre 2016, è

annullata.

E. 8.3

L'incarto è rinviato alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino per nuova determinazione sulle spese e sulle ripetibili per la procedura cantonale.

E. 8.4

Le spese giudiziarie per la sede federale vengono poste a carico della ricorrente, dello Stato del Cantone Ticino e del Cantone dei Grigioni, toccati dall'esito della causa nei loro interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF ; sentenza 2C_974/2019 del 17 dicembre 2020 consid. 18). Lo Stato del Cantone Ticino e il Cantone dei Grigioni dovranno inoltre rifondere alla ricorrente, patrocinata da un avvocato, un'indennità ridotta per ripetibili della sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; sentenza 2C_974/2019 del 17 dicembre 2020 consid. 18). Non sono dovute ripetibili alle autorità (art. 68 cpv. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.