

BGer 2C 301/2017 vom 13. November 2017

Bundesgericht, 2017-11-13, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_301_2017

FR: TF 2C 301/2017 du 13 novembre 2017

IT: TF 2C 301/2017 del 13 novembre 2017

Regeste

Imposta cantonale e comunale del Cantone Ticino 2011/2012/2013 | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1.1

L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF).

E. 1.2

Essa è stata presentata nei termini dal destinatario del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 e 5 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ammissibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (sentenze 2C_50/2014 del 28 maggio 2014 consid. 1.1 e 2C_107/2013 del 7 giugno 2013 consid. 1.1).

E. 1.3

Nell'ambito di ricorsi in materia di doppia imposizione, l'impugnazione della pronuncia di ultima istanza di uno dei Cantoni interessati può venire accompagnata da quella delle decisioni degli altri Cantoni che si prevalgono della sovranità fiscale (DTF 133 I 300 consid. 2.4 pag. 306 seg.). Nel caso in esame, lecita è pertanto pure la conclusione formulata in via subordinata, volta all'annullamento delle decisioni di tassazione già prese dal fisco del Canton Argovia.

E. 1.4

Non così è invece per quella con cui il ricorrente chiede, sempre in via subordinata, che il domicilio fiscale sia stabilito essere nel Comune di T._____ invece che nel Comune di Z._____. Contrariamente a quanto viene sostenuto nel p.to 3 del ricorso, tale conclusione è infatti nuova e quindi inammissibile (art. 99 cpv. 2 LTF).

E. 2.1

Secondo l' art. 42 cpv. 1 e 2 LTF , il ricorso deve contenere le conclusioni ed i motivi su cui queste si fondano; indicandoli, va spiegato in modo conciso perché l'atto impugnato viola il diritto; semplici rimandi alle argomentazioni addotte davanti alle autorità cantonali non sono sufficienti (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.; sentenze 2C_538/2016 dell'8 dicembre 2016 consid. 2.4 e 2C_528/2016 del 15 novembre 2016 consid. 2.3). Esigenze più severe si applicano in relazione alla violazione di diritti fondamentali; il Tribunale federale esamina infatti simili censure soltanto se sono state sollevate con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

E. 2.2

Il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sugli accertamenti svolti dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF); di regola, ciò vale anche per ricorsi concernenti la doppia imposizione. Non così è tuttavia per il secondo cantone coinvolto nella vertenza, che non vi è vincolato (DTF 139 II 373 consid. 1.7 pag. 378; sentenze 2C_318/2015 del 29 febbraio 2016 consid. 2; 2C_891/2011 del 23 luglio 2012 consid. 1.3; 2C_375/2010 del 22 marzo 2011 consid. 1.3 e 2C_514/2008 dell'8 settembre 2009 consid. 3.1).

E. 2.3

L'insorgente antepone alle sue censure di carattere giuridico un lungo preambolo (p.ti A-FF) con cui non solo riprende la fattispecie ma procede ad una serie di puntualizzazioni in merito ai fatti. Visto che queste precisazioni vengono formulate liberamente, senza dimostrare in che misura gli accertamenti contenuti nel giudizio impugnato sarebbero manifestamente inesatti o altrimenti lesivi del diritto, le stesse non possono tuttavia essere considerate (DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.2.2 pag. 252; CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, *La procédure de recours devant le Tribunal fédéral*, in François Bellanger/Thierry Tanquerel [ed.], *Le contentieux administratif*, 2013, 137 segg., 159 segg.). Inoltre, trattandosi manifestamente di un nuovo mezzo di prova, che poteva essere addotto già davanti all'istanza cantonale, nemmeno è possibile prendere in considerazione l'allegato 1 accluso al ricorso (art. 99 cpv. 1 LTF). Delle critiche relative ai fatti esposte nella parte "in diritto" del ricorso, analoghe anche a quelle presentate dal fisco argoviese, verrà per contro detto più oltre.

E. 3

A norma dell' art. 127 cpv. 3 Cost. la doppia imposizione intercantonale è vietata; la Confederazione prende i provvedimenti necessari.

E. 3.1

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 periodo di tempo (doppia imposizione attuale), oppure quando un cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale (doppia imposizione virtuale; 134 I 303 consid. 2.1 pag. 306 segg.; 133 I 308 consid. 2.1 pag. 311; PETER LOCHER, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, 3a ed. 2015, pag. 11 segg.).

E. 3.2

Nella fattispecie, il giudizio impugnato conferma che per i periodi 2011-2013 il domicilio fiscale del ricorrente si trovava nel Cantone Ticino; il Canton Argovia sostiene invece che, per quegli stessi periodi, il ricorrente avesse il domicilio fiscale sul suo territorio. Nella misura in cui già sussistono delle decisioni di tassazione emesse dal fisco di quest'ultimo cantone in relazione ai periodi 2011-2013, data è quindi una doppia imposizione attuale.

E. 4.1

Una persona fisica ha domicilio fiscale in un cantone segnatamente quando vi risiede con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente (art. 3 cpv. 2 LAID ; per quanto riguarda il Cantone Ticino, cfr. nel contempo l'art. 2 cpv. 2 della legge tributaria del 21 giugno 1994 [LT; RL/TI 10.2.1.1]). Il domicilio fiscale è di conseguenza caratterizzato da un elemento obiettivo, costituito dall'effettiva residenza in un luogo, e da un elemento soggettivo, costituito dall'intenzione di rimanervi in modo duraturo (sentenze 2C_50/2014 del 28

maggio 2014 consid. 5.1; 2C_107/2013 del 7 giugno 2013 consid. 4.1 e 2C_92/2012 del 17 agosto 2012 consid. 4.1). Secondo la giurisprudenza relativa all' art. 127 cpv. 3 Cost. , medesimo principio vale in ambito intercantonale. Anche in questo contesto, il domicilio fiscale principale di una persona fisica si trova nel luogo in cui, di fatto, si situa il centro dei suoi interessi (DTF 132 I 29 consid. 4.1 pag. 36; 125 I 54 consid. 2 pag. 56). Di norma, la determinazione del domicilio fiscale principale non si fonda su prove certe, ma è il risultato dell'apprezzamento di una serie di indizi relativi alla professione del contribuente, alla sua situazione familiare, ecc. (sentenze 2C_92/2012 del 17 agosto 2012 consid. 4.1; 2C_397/2010 del 6 dicembre 2010 consid. 2.4.2 e 2C_646/2007 del 7 maggio 2008 consid. 4.3.3). Detto luogo non si determina nemmeno in funzione delle dichiarazioni del contribuente o dei suoi desideri e, in tal misura, il domicilio fiscale non può quindi essere scelto (DTF 132 I 29 consid. 4.1. pag. 35 seg.; 125 I 54 consid. 2a pag. 56).

E. 4.2

Per contribuenti sposati e conviventi, i legami costituiti dai rapporti personali e familiari vengono considerati più forti di quelli intessuti nel luogo di esercizio della professione; per questa ragione, gli stessi vengono imposti dove risiede la famiglia anche nel caso in cui vi si rechino solo nei fine settimana rispettivamente nel tempo libero (DTF 125 I 54 consid. 2b/aa pag. 56 seg.; 125 I 458 consid. 2d pag. 467 seg.; 121 I 14 consid. 4 a pag. 16; sentenze 2C_1045/2016 del 3 agosto 2017 consid. 3.4; 2C_163/2015 del 20 agosto 2015 consid. 5.2; 2C_92/2012 del 17 agosto 2012 consid. 4.1; 2C_171/2012 del 12 luglio 2012 consid. 3.1 e 2C_969/2010 del 3 agosto 2011 consid. 3.1). Ciò vale nella misura in cui esercitano un'attività lucrativa dipendente, senza ricoprire funzioni dirigenziali (DTF 132 I 29 consid. 4.2 seg. pag. 36 segg.; sentenze 2C_753/2011 del 14 marzo 2012 consid. 4.3.1 e 2C_809/2008 del 6 agosto 2009 consid. 3.1). La situazione è differente quando il contribuente occupa una posizione dirigenziale. Se egli fa ritorno dalla famiglia nei fine settimana e durante il tempo libero, il Tribunale federale ritiene infatti che il suo domicilio fiscale principale si trovi al luogo di lavoro e che nel luogo di residenza della famiglia vi sia solo un domicilio secondario (DTF 132 I 29 consid. 5.3 pag. 41; PETER LOCHER, op. cit., pag. 31). Se il contribuente che occupa una posizione dirigenziale rientra invece dalla famiglia ogni sera, mantiene il proprio domicilio fiscale nel luogo di residenza dei congiunti (DTF 132 I 29 consid. 4.2 pag. 36 seg.).

E. 4.3

Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, è possibile parlare di posizione dirigenziale solo quando l'attività professionale occupa il contribuente a tal punto che i suoi rapporti familiari e sociali passano in secondo piano, nonostante il rientro al domicilio della famiglia una o più volte alla settimana. Il sussistere di una simile attività va ammesso in maniera restrittiva; esso va tuttavia presunto quando il contribuente è a capo di un'impresa economicamente importante, riveste un ruolo di una responsabilità particolare ed ha ai suoi ordini numeroso personale (DTF 132 I 29 consid. 4.3 pag. 37 segg. con un'esposizione dei casi in cui il Tribunale federale ha ammesso l'esercizio di una funzione dirigenziale e di quelli in cui l'ha invece scartato; 125 I 54 consid. 2b.aa pag. 56 seg.; 121 I 14 consid. 4a pag. 16; sentenza 2P.2/2003 del 7 gennaio 2004 consid. 2.3; 2P.335/2001 del 29 luglio 2002 consid. 2.2). Nel contempo, occorre aggiungere che i contribuenti per i quali il Tribunale federale ha riconosciuto un domicilio fiscale separato da quello del luogo di residenza della famiglia in ragione di una funzione dirigenziale del tipo sopra descritto disponevano al luogo di lavoro di un alloggio proprio (DTF 132 I 29 consid. 4.3 pag. 37 seg. con rinvii).

E. 5

Come detto, chiamata ad esprimersi sulla fattispecie, la Corte cantonale ha ritenuto anch'essa che tra il 2011 e il 2013 il domicilio fiscale del contribuente fosse nel Cantone Ticino, nel Comune di Z._____.

E. 5.1

Nel suo giudizio, ha innanzitutto rilevato che le parti a ragione non contestavano che il ricorrente rivestiva una posizione dirigenziale, siccome nel periodo in discussione egli era il direttore generale di una società che impiegava diverse centinaia di dipendenti e che aveva un fatturato annuo intorno ai xxx milioni di franchi. Riferendosi alla presunzione secondo la quale, in un caso come quello in esame, l'attività professionale occupa il contribuente a tal punto che i suoi rapporti familiari e sociali passano in secondo piano, benché egli rientri al domicilio della famiglia una o più volte alla settimana, ha quindi osservato che essa non era stata in casu confutata.

E. 5.2

Sempre in questo contesto ha poi specificato che la fattispecie in discussione non è affatto assimilabile a quella giudicata nella sentenza 2C_112/2007 del Tribunale federale. Da un lato, perché in quel caso, contrariamente a quello in esame, il ricorrente era stato assoggettato all'imposta nel cantone nel quale risiedeva durante la settimana lavorativa, che tuttavia non coincideva con il cantone in cui esercitava l'attività lucrativa. D'altro lato, poiché in quel caso, contrariamente a quello in esame, la famiglia del ricorrente risiedeva a meno di cento chilometri di distanza dal luogo di lavoro di quest'ultimo e lo spostamento fra le due località era possibile in poco più di un'ora di auto rispettivamente in meno di due ore con i mezzi pubblici.

E. 5.3

Preso atto del fatto che l'insorgente sosteneva di non disporre affatto di un alloggio presso il luogo di lavoro, perché la casa unifamiliare di sua proprietà è sita nel Comune di Z._____ e non nel Comune di T._____, dove egli è impiegato, la Corte cantonale ha infine respinto anche tale critica.

E. 6.1

Nella fattispecie, il ruolo dirigenziale del ricorrente non viene a ragione messo in discussione da nessuna delle parti in causa. Infatti, egli è ai vertici di un'impresa con diverse centinaia di dipendenti e un fatturato annuo che si aggira attorno ai xxx milioni di franchi. Ritenuto che, nel Comune ticinese di Z._____, l'insorgente è addirittura proprietario di una casa unifamiliare, in cui vive quando si trova nel Cantone Ticino, e che la sua abitazione dista circa cinque chilometri dalla sede della ditta che dirige, egli dispone inoltre manifestamente anche di un alloggio proprio "al luogo di lavoro". Ai fini della soluzione del conflitto tra Cantone Ticino e Cantone Argovia in merito all'imposizione del ricorrente, il fatto che la sua casa ticinese non sia nel medesimo comune di quello in cui ha sede la C._____SA, non può in effetti assumere nessun rilievo specifico, e questo - come del resto correttamente rilevato anche dalla Corte cantonale - nemmeno alla luce della sentenza 2C_112/2007 dell'11 settembre 2007 (che riguardava invero un caso piuttosto particolare per il fatto che coinvolgeva tre cantoni differenti, per le distanze tutto sommato contenute tra luogo di lavoro e domicilio della famiglia, ecc.).

E. 6.2

Partendo dal presupposto che gli interessi professionali di una persona che occupa una posizione dirigenziale prevalgono su quelli ideali costituiti dai rapporti intrattenuti con i familiari (DTF 132 I 29 consid. 4.3 pag. 37 seg e 125 I 458 consid. 2d pag. 468; PETER LOCHER, op. cit., pag. 31; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2a ed. 2013, n. 236 segg.), occorre allora esaminare se vi siano nella fattispecie motivi per riconoscere - come richiesto dal ricorrente e dal Canton Argovia, facendo valere un apprezzamento inesatto dei fatti e una violazione del diritto applicabile - che il rapporto con la famiglia sia in casu comunque più forte.

E. 6.3

Come è stato correttamente indicato dalla Corte cantonale nel giudizio impugnato e dal fisco ticinese in risposta, così tuttavia non è.

E. 6.3.1

Il ricorrente insorge davanti al Tribunale federale sostenendo che, nella misura in cui trascorre con la famiglia "un congruo termine", le sue relazioni ideali e personali prevalgono su quelle lavorative. Sennonché, argomentando in tal senso non considera che la conclusione per cui il centro degli interessi di una persona che occupa una posizione dirigenziale si trova al luogo di lavoro può essere confutata soltanto provando l'esistenza di rapporti particolarmente intensi con il luogo di residenza della famiglia e, in particolare, di rientrare ogni giorno dalla stessa (DTF 132 I 29 consid. 4.2 in fine; 121 I 14 consid. 4a pag. 16).

E. 6.3.2

D'altra parte, il sussistere di una simile situazione, che per giurisprudenza dev'essere per l'appunto di natura qualificata, non risulta nella fattispecie dato. Come ricordato, il contribuente pernotta infatti regolarmente nel Cantone Ticino, dove possiede una casa di proprietà e, compilando la propria dichiarazione dei redditi nel Canton Argovia, ha egli stesso indicato di soggiornarvi quale "Wochenaufenthalter", ovvero quale residente settimanale. Rientri regolari presso la famiglia non sono inoltre provati nei giorni in cui, sempre per motivi di lavoro, si reca nella succursale romanda di W. _____ (VD).

E. 6.3.3

Infine, preso atto del quadro sin qui descritto, differente da quello giudicato nella sentenza 2C_112/2007 sia per le distanze in gioco che per l'abitazione di cui il ricorrente è proprietario nel Cantone Ticino, un'intensità particolare con il luogo di residenza della famiglia non può neppure essere ammesso tenendo conto del fatto che il contribuente ha invece la possibilità di rientrare dalla stessa quando si reca presso la succursale che si trova nella Svizzera tedesca. Anche volendo dare per acquisito questo aspetto, in parte controverso e su cui in sostanza vertono anche le critiche relative all'accertamento dei fatti, quindi non ricondurre tali pernottamenti alla sfera lavorativa, come in concreto fatto dalle autorità fiscali ticinesi, la situazione del contribuente, che dirige un'azienda nel Cantone Ticino e che nei paraggi della stessa è proprietario di una casa unifamiliare con giardino, continua infatti ad essere tutt'altra da quella di un pendolare giornaliero, il cui unico legame con il cantone che ne richiede l'assoggettamento è in definitiva costituito dal fatto che vi ha sede la società per la quale opera.

E. 7

Confermato il giudizio impugnato in merito alla questione del domicilio fiscale, occorre però considerare che, in relazione al periodo fiscale 2011, le autorità del Canton Argovia sostengono che il diritto del Cantone Ticino di imporre il contribuente è perento.

E. 7.1

Per giurisprudenza, in un rapporto di doppia imposizione intercantonale un cantone perde il suo diritto di tassare un contribuente quando, pur conoscendo o potendo conoscere i fatti determinanti per l'imposizione, tarda oltre misura a fare valere la sua pretesa fiscale e quando, se questa fosse ammessa, un altro cantone sarebbe tenuto a restituire i tributi percepiti nelle dovute forme, in buona fede e ignorando la pretesa fiscale concorrente (DTF 139 I 64 consid. 3.2 pag. 67; 137 I 273 consid. 3.3.4 pag. 279 seg.; 132 I 29 consid. 3.2 pag. 32 seg.; sentenze 2C_216/2014 del 15 dicembre 2016 consid. 3.2 e 2C_604/2013 del 10 febbraio 2014 consid. 4.2, pubblicata in: StE 2014 A 24.21 n. 28). In merito a tale aspetto temporale, il Tribunale federale ha giudicato che, tornando applicabile il sistema postnumerando annuale, il termine di perenzione scade in generale alla fine dell'anno che segue il periodo di tassazione (in relazione al periodo fiscale "n" e al periodo di tassazione "n+1", la perenzione interviene pertanto alla fine dell'anno "n + 2"; DTF 139 I 64 consid. 3.3 pag. 67 seg.). Nel contempo, citando una giurisprudenza meno recente, ha aggiunto che il fatto che la procedura di tassazione non arrivasse a termine non importava, bastando che la stessa seguisse il suo corso e che l'altro cantone conoscesse le pretese del cantone che desiderava parimenti imporre il contribuente (DTF 139 I 64 consid. 3.3 pag. 67 seg.; sentenze 2C_505/2015 dell'8 dicembre 2016 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 3.2 seg., in LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 2 IV D n° 49). Nella DTF 139 I 64 , il Tribunale federale ha inoltre specificato che gli atti interruttivi della prescrizione (ai sensi dell'art. 47 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14] e dell' art. 120 LIFD) valgono anche come atti che salvaguardano il diritto di imporre e, in questo contesto, ha quindi escluso la necessità di rendere una decisione di tassazione di carattere definitivo, suscettibile di essere impugnata (DTF 139 I 64 consid. 3.4 pag. 68 segg; DANIEL DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 1415).

E. 7.2

Nel caso in esame, in base ai fatti posti in evidenza dal Canton Argovia nella presa di posizione del 3 maggio 2017 e prima di esso anche dal Comune di V._____ (lettera del 7 marzo 2016 trasmessa dall'Ufficio circondariale di tassazione alla Camera di diritto tributario), il Cantone Ticino ha avanzato la propria "rivendicazione di sovranità fiscale" nei confronti del Cantone Argovia con decisione del 7 febbraio 2014, data alla quale risale la decisione di assoggettamento emessa dall'Ufficio circondariale di tassazione competente in relazione ai periodi fiscali 2011-2012-2013. Dall'incarto trasmesso al Tribunale federale dal fisco ticinese risulta inoltre che, con decisione del 30 ottobre 2013, il fisco ticinese ha stabilito che il reddito imponibile del ricorrente per il periodo fiscale 2011 era pari a fr. 3'800.-- (determinante per l'aliquota fr...), che la sostanza imponibile era pari a fr. 2'000.-- (determinante per l'aliquota fr...), e quindi calcolato che l'imposta cantonale dovuta per quell'anno ammontava a fr. 503.20. Così stando le cose, anche il Tribunale federale non può però che concludere che le pretese avanzate dal Cantone Ticino con decisione del 7 febbraio 2014 in relazione al periodo fiscale 2011 sono in realtà perente. Detta decisione è stata infatti emanata successivamente alla data "n+2" prevista dalla giurisprudenza, che in casu coincideva con il 31 dicembre 2013; come già rilevato, nella fattispecie occorre poi

constatare che, poco prima dello scadere di tale data, le autorità fiscali ticinesi avevano già emesso una decisione di tassazione riguardante il periodo fiscale 2011, con la quale imponevano il ricorrente solo in maniera estremamente limitata e senza mettere in qualche modo in discussione il diritto di tassare delle autorità fiscali argoviesi.

E. 8.1

Per quanto precede e nella misura in cui è ammissibile, in relazione al periodo fiscale 2011 il ricorso formulato contro il Cantone Ticino è accolto, per il resto è respinto. In riforma della sentenza del 7 febbraio 2017 della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino il riconoscimento del domicilio fiscale principale del ricorrente a Z. _____ nel Cantone Ticino è confermato solo per quanto riguarda i periodi fiscali 2012 e 2013.

E. 8.2

In relazione al periodo fiscale 2011, il ricorso formulato contro il Canton Argovia è privo di oggetto. In relazione ai periodi fiscali 2012-2013 è invece accolto, nella misura in cui è ammissibile. In effetti, le decisioni di tassazione relative ai periodi fiscali 2012 e 2013 emesse dall'autorità fiscale del Canton Argovia il 20 agosto 2014 (2012) e il 23 novembre 2015 (2013) sono annullate e le imposte percepite sulla base di tali decisioni devono essere restituite; per quanto riguarda la richiesta del pagamento di interessi sulle stesse, il ricorrente dovrà per contro rivolgersi direttamente all'autorità fiscale del Canton Argovia (sentenza 2C_809/2008 del 6 agosto 2009 consid. 4.2, da cui risulta che la presentazione di conclusioni in tal senso davanti al Tribunale federale nell'ambito di una vertenza relativa alla doppia imposizione intercantonale è inammissibile).

E. 8.3

Le spese giudiziarie per la procedura davanti al Tribunale federale sono poste per 1/3 a carico del Cantone Ticino e per 2/3 a carico del Canton Argovia, secondo soccombenza. Sempre nella medesima proporzione, essi rifonderanno inoltre al ricorrente, rappresentato da un avvocato, un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; sentenze 2C_934/2013 del 18 giugno 2014 consid. 6 e 2C_726/2010 del 25 maggio 2011 consid. 5). Da parte sua, la Camera di diritto tributario dovrà di nuovo esprimersi su spese e ripetibili della sede cantonale (art. 68 cpv. 5 e art. 107 cpv. 2 LTF).

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