

BGer 2C_373/2018 vom 31. Januar 2019

Bundesgericht, 2019-01-31, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_373_2018

FR: TF 2C_373/2018 du 31 janvier 2019

IT: TF 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019

Erwägungen

E. 1.1

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle 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 LTF). Esso è stato presentato nei termini dalla destinataria del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. a in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ammissibile quale ricorso 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. 1.2

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 di conseguenza pure la conclusione che viene formulata in via subordinata, volta all'annullamento della decisione di tassazione già presa dal fisco del Canton Zugo (sentenza 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 1.4).

E. 2.1

Il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) (art. 106 cpv. 1 LTF ; DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713). Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha sollevato e motivato tale censura (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, la verifica dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitata all'eventuale violazione di diritti fondamentali (DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.).

E. 2.2

In via di principio, visto che il Canton Zugo rinuncia a formulare osservazioni di merito, il Tribunale federale fonda anche nella fattispecie il suo esame giuridico sull'accertamento dei fatti che è stato svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 139 II 373 consid. 1.7 pag. 378; sentenze 2C_332/2015 del 23 luglio 2015 consid. 2.2; 2C_441/2013 del 27 marzo 2014 consid. 2.3; 2C_891/2011 del 23 luglio 2012 consid. 1.3 e 2C_375/2010 del 22 marzo 2011 consid. 1.3). Esso se ne può scostare soltanto se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario,

profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove agli atti (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560; sentenza 2C_959/2010 del 24 maggio 2011 consid. 2.2).

E. 2.3

In relazione all'apprezzamento delle prove e all'accertamento dei fatti, il Tribunale federale ammette una violazione dell' art. 9 Cost. solo quando l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, ha omesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, oppure se, in base ai fatti raccolti, ha tratto deduzioni insostenibili (sentenza 2C_892/2010 del 26 aprile 2011 consid. 1.4). In conformità a quanto previsto dall' art. 106 cpv. 2 LTF , spetta al ricorrente argomentare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità adita sia insostenibile e in che misura la violazione invocata sarebbe suscettibile d'avere un'influenza sull'esito del litigio (DTF 133 IV 286 consid. 1.4 pag. 287 seg. e 128 I 295 consid. 7a pag. 312).

E. 3

Giusta l' art. 127 cpv. 3 Cost. la doppia imposizione intercantonale è vietata; la Confederazione prende i provvedimenti necessari. 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), 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.). In relazione al periodo fiscale 2014, il giudizio impugnato conferma che l'amministrazione effettiva della ricorrente si trovava nel Cantone Ticino; escludendo che essa sia "un'impresa intercantonale", nega anche i presupposti per l'attribuzione di un precipuo al Canton Zugo. Nella misura in cui già sussiste una decisione nella quale le autorità fiscali di quest'ultimo Cantone giungono ad altra conclusione, data è quindi una doppia imposizione attuale.

E. 4.1

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; RL/TI 640.100] rispettivamente art. 20 cpv. 1 LAID). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è, di principio, illimitato (DTF 139 II 78 consid. 2.2 e 2.3; sentenza 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.1). Secondo la giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale, l'assoggettamento di una persona giuridica viene definito in prima battuta dalla sua sede sociale, scelta liberamente, fissata negli statuti e iscritta a registro di commercio. Non ci si fonda tuttavia sulla sede formale quando ad essa si contrappone un altro posto, dove sono esercitate la direzione e l'amministrazione, rispettivamente quelle attività di gestione che di solito si concentrano alla sede statutaria. In tal caso, determinante è infatti il luogo dell'amministrazione effettiva (sentenze 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.2 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1).

E. 4.2

Il luogo dell'amministrazione effettiva si trova dove la persona giuridica ha il suo centro economico e di fatto rispettivamente dove 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 in cui è svolta in maniera preponderante. A meno che la gestione non si concentri nelle mani di una sola persona, che opera in più luoghi senza che la società disponga di personale o infrastrutture specifiche, il posto nel quale si tengono le riunioni del consiglio di amministrazione o l'assemblea generale rispettivamente nel quale vivono gli azionisti non hanno invece rilievo (sentenze 2C_483/2016 dell'11 novembre 2016 consid. 3 e 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013 consid. 2.2; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2a ed. 2013, n. 387 segg.).

E. 4.3

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 pag. 252). Quale aspetto che stabilisce il diritto di tassare, l'esistenza del domicilio fiscale dev'essere sostanziata dall'autorità di tassazione. Quando, 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_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.3 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1).

E. 5

Chiamata ad esprimersi sulla fattispecie, relativa al periodo fiscale 2014, e fatto rinvio alle norme rispettivamente alla giurisprudenza appena riassunte, la Camera di diritto tributario ha confermato che la ricorrente era integralmente imponibile nel Canton Ticino, poiché non si trattava di un'impresa intercantonale.

E. 5.1

Sottolineato che, per il 2013, il fisco ticinese aveva già ritenuto che la contribuente fosse illimitatamente imponibile nel Canton Ticino e che essa aveva accettato tale decisione, i Giudici ticinesi hanno infatti considerato che, anche per il 2014, la sede a Zugo avesse solo natura formale, osservando:

(a) che in base al contratto di licenza sottoscritto con la E._____, l'attività commerciale dell'insorgente è svolta nel territorio del Sopraceneri e del Moesano; (b) che l'attività di mediazione nel settore immobiliare sia localizzata, in particolare, nella zona di X._____ è suggerito dalla stessa ragione sociale della ricorrente (A._____ AG), nonché dallo scopo sociale iscritto negli statuti; (c) che l'attività dirigenziale è svolta dall'azionista e presidente del consiglio di amministrazione della società (con firma individuale), C._____, la quale ha un legame stretto con il Canton Ticino, ritenuto che la stessa è imposta per il 50 % nel luogo di domicilio (NW) e per il 50 % al sud delle Alpi, mentre non ha fiscalmente alcun legame con il Canton Zugo; (d) che la ricorrente ha in locazione un appartamento a X._____, che è occupato dalla presidente del consiglio di amministrazione, mentre a nome di quest'ultima è immatricolato un natante per la navigazione sul lago Maggiore; (e) che il personale impiegato dalla contribuente è costituito da persone residenti esclusivamente nel Canton Ticino, dove vengono sostenute anche le principali spese di pubblicità, sponsor e rappresentanza; (f) che D._____, secondo membro del consiglio di amministrazione, è domiciliato a Z._____ (ZG), ma che la sua funzione nella società è di fatto passiva e la sua presenza nel consiglio di amministrazione

serve alla ricorrente perché altrimenti non vi sarebbe nessuna persona iscritta nell'albo dei fiduciari; (g) che sulla carta intestata vengono indicati, quali numeri di telefono fisso e di fax, dei recapiti localizzati in Ticino.

E. 5.2

Ritenuto come la ricorrente sottolineasse che le riunioni tri/quadrimestrali del consiglio di amministrazione avevano luogo a Zugo e che lì veniva tenuta anche la contabilità, essi hanno quindi aggiunto:

(a) che per stabilire dove sia situata l'amministrazione di una società, determinante è il luogo della sua direzione corrente non, invece, quello in cui si svolge la semplice attività amministrativa e neppure quello in cui si riunisce il consiglio di amministrazione; (b) che in questa prospettiva, è innegabile che l'attività propria dell'insorgente, che consiste essenzialmente nella mediazione nel settore immobiliare, si svolge a X. _____ e, tutt'al più, nel Sopraceneri e nel Moesano, certo non nel Canton Zugo; (c) che il fatto che "i clienti facoltosi che possono permettersi di acquistare case di pregio non si trovano a X. _____, ma nella Svizzera interna", come pure la circostanza che la presidente del consiglio di amministrazione partecipi a diverse manifestazioni organizzate da E. _____ in altri Cantoni o all'estero, permettono forse di concludere che C. _____ si assenta spesso da X. _____, ma non di dimostrare che l'amministrazione effettiva della società insorgente si svolga a Zugo.

E. 5.3

Nella sua impugnativa, la ricorrente ritiene per contro che le conclusioni cui giunge la Corte cantonale violino il divieto di discriminazione (art. 127 Cost.) e siano lesive del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.).

E. 6

Denunciando una violazione del divieto di discriminazione, la ricorrente si richiama come detto all' art. 127 cpv. 3 Cost. Rileva che, nel nostro caso, la discriminazione è data dal trattamento sfavorevole, e quindi diverso, che le è riservato rispetto a un contribuente imponibile illimitatamente nel Cantone Ticino, siccome le autorità ticinesi l'hanno tassata al 100 %, mentre avrebbero potuto imporla solo al 90 %.

E. 6.1

Oltre al divieto di doppia imposizione, virtuale o effettiva, dall' art. 127 cpv. 3 Cost. viene dedotto anche un divieto di discriminazione. La sua portata non è tuttavia quella prospettata dall'insorgente. In effetti, ciò cui mira il divieto richiamato è piuttosto sanzionare un Cantone che imponga maggiormente un contribuente solo per il fatto che quest'ultimo non è imponibile completamente sul suo territorio, ma in parte anche altrove (DTF 140 I 114 consid. 2.3.1. pag. 117 seg.; 137 I 145 consid. 2.2 pag. 147 seg.; 134 I 303 consid. 2.1 pag. 306 e 132 I 29 consid. 2.1 pag. 31 seg.; URS BEHNISCH, in: St. Galler Kommentar, Die Schweizerische Bundesverfassung, 3aed. 2014, n. 56 ad art. 127 Cost. ; DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 47 segg.; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3a ed. 2015, pag. 17).

E. 6.2

Simile caso non è però dato nella fattispecie che ci occupa. La maggior imposizione cui è sottoposta la ricorrente non è infatti dovuta a un diverso trattamento, da parte del fisco

ticinese, a dipendenza del fatto che una persona sia o meno illimitatamente imponibile sul suo territorio, bensì al fatto che il Cantone Ticino ritiene di poterla tassare illimitatamente, mentre essa considera che l'imposizione vada suddivisa con il Canton Zugo, ed è quindi riconducibile non già a una discriminazione quanto piuttosto alla doppia imposizione effettiva di cui già si è detto e ancora si dirà.

E. 7

Richiamandosi al divieto d'arbitrio, la ricorrente critica invece più aspetti. Il primo, è quello relativo all'accertamento dei fatti.

E. 7.1

Come già rilevato (precedente consid. 2.3 e la giurisprudenza citata), in relazione all'apprezzamento delle prove e all'accertamento dei fatti, il Tribunale federale ammette una violazione dell' art. 9 Cost. solo se l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, se ha ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, oppure se, in base ai fatti raccolti, ha tratto deduzioni insostenibili. In conformità all' art. 106 cpv. 2 LTF , chi ricorre deve spiegare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità adita sia insostenibile e in che misura la violazione invocata sarebbe suscettibile d'influenzare l'esito del litigio.

E. 7.2

In relazione ai differenti aspetti sollevati nell'impugnativa, una simile argomentazione non viene tuttavia addotta. Sia come sia, può essere in via abbondanziale rilevato che, circa le prove in relazione alle quali la ricorrente presenta le sue critiche, un arbitrio non appare dato. In effetti: il doc. 18, cui viene fatto riferimento per sostenere che l'appartamento di X._____ non sarebbe utilizzato dalla sig.ra C._____, ma verrebbe subaffittato, non concerne il periodo fiscale 2014; stesso discorso vale per l'atto di vendita di cui al doc. 9 e per il protocollo della seduta del 19 novembre 2015. Più in generale, va nel contempo rilevato che le censure formulate hanno quale obiettivo di dimostrare che "C._____, domiciliata a Y._____, trascorre diverso tempo nella Svizzera centrale per motivi legati al lavoro", ovvero un aspetto che, non riferendosi specificatamente alla questione litigiosa, che è quella a sapere se chi insorge ha domicilio fiscale a Zugo oppure in Ticino, non dimostra di fatto alcunché.

E. 8

Sempre richiamandosi al divieto d'arbitrio, la ricorrente critica poi l'applicazione del diritto. A differenza di quanto da essa sostenuto, la querelata sentenza va però confermata anche sotto questo profilo, riguardo al quale il potere di cognizione del Tribunale federale è per altro libero e non limitato a una verifica del rispetto dell' art. 9 Cost. (sentenze 2C_92/2012 del 17 agosto 2012 consid. 1.4 e 2C_199/2011 del 14 novembre 2011 consid. 1.3).

E. 8.1

Tenuto conto delle regole di ripartizione dell'onere della prova vigenti in materia (precedente consid. 4.3; sentenze 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.3 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1), va in effetti rilevato che la prova della verosimiglianza richiesta al fisco ticinese a sostegno del diritto illimitato di imporre la ricorrente - sulla base di un'amministrazione effettiva sul suo territorio - risulta essere stata

addotta.

Alla luce della situazione descritta dal giudizio impugnato in relazione al periodo fiscale in discussione, che vincola anche il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), va infatti osservato: (a) che l'attività dirigenziale è in sostanza nelle mani di C. _____, presidente del Consiglio di amministrazione; (b) che quest'ultima, imposta per il 50 % nel luogo di domicilio (NW) e per il 50 % al sud delle Alpi, dove dispone di un appartamento e di un natante, non ha invece legami specifici con il Canton Zugo; (c) che la società ricorrente, da lei per l'appunto diretta, ha solo dipendenti attivi e residenti nel Cantone Ticino, dove pure va in definitiva localizzato - come traspare dalla ragione sociale e viene confermato da altri aspetti, quali l'iscrizione a registro di commercio, il contratto di licenza sottoscritto con la E. _____, le spese principali di pubblicità, sponsor e rappresentanza, nonché i recapiti telefonici indicati sulla carta intestata - il fulcro dell'attività di mediazione immobiliare della società; (d) che un'imponibilità illimitata nel Cantone Ticino era del resto già stata riconosciuta per il 2013, senza che la ricorrente sollevasse obiezione alcuna.

E. 8.2

Nel contempo, nella misura in cui non debbano essere scartati a priori come fatti nuovi, che il Tribunale federale non può prendere in considerazione, gli elementi adottati dalla contribuente a sostegno della conclusione secondo cui determinante sia la sede iscritta a registro non sono convincenti.

In effetti, e come già indicato dalla Camera di diritto tributario, il fatto che "i clienti facoltosi che possono permettersi di acquistare case di pregio non si trovano a X. _____, ma nella Svizzera interna", e la circostanza che la presidente del consiglio di amministrazione partecipi a diverse manifestazioni organizzate da E. _____ in altri Cantoni o all'estero, non permettono per nulla di concludere che il baricentro della società sia a Zugo. D'altra parte, lo svolgimento nella sede di Zugo di riunioni del Consiglio di amministrazione (in ragione di 3-4 all'anno) e delle attività contabili, non cambia niente al fatto che il fulcro dell'attività volta a perseguire il raggiungimento dello scopo sociale (...) non si trovi in tale luogo, bensì al sud delle Alpi e, in particolare, a X. _____, poiché è lì che sono situati i beni immobili attorno ai quali ruota l'attività aziendale, ed è anche lì che, oltre alla direzione, sono attivi i dipendenti della società.

E. 8.3

Proceduto a un apprezzamento complessivo della fattispecie, in conformità alla giurisprudenza relativa all' art. 127 cpv. 3 Cost. (sentenze 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.1; 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1 e 2P.6/2007 del 22 febbraio 2008 consid. 2.2), la valutazione espressa nel merito dalla Corte cantonale va quindi condivisa e il giudizio impugnato confermato.

Secondo giurisprudenza, e almeno per il periodo fiscale 2014, è in effetti nel Canton Ticino che va di fatto individuato il centro gestionale, operativo ed economico della società (sentenze 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.2 e 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013 consid. 2.2).

E. 9.1

Per quanto rivolto contro il Cantone Ticino, il ricorso è pertanto respinto. Per quanto rivolto contro il Canton Zugo, il ricorso è invece accolto. Di conseguenza, la decisione di tassazione emessa il 30 ottobre 2015 dall'autorità fiscale del Canton Zugo è annullata e

l'importo di fr. 3'984.65 corrisposto alla stessa va restituito alla contribuente.

Ritenuto che la conclusione da lei formulata in via principale è stata respinta, la ricorrente dev'essere considerata come soccombente e sopportare le spese giudiziarie (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF ; sentenze 2C_565/2016 del 21 dicembre 2016 consid. 4 e 2C_327/2014 del 15 gennaio 2015 consid. 6). Non sono dovute ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

E. 9.2

Va infine aggiunto che, a differenza di quanto sostenuto in replica, una ripartizione delle spese giudiziarie insieme al Canton Zugo non si giustifica nemmeno alla luce della lettera del 20 aprile 2016.

In effetti, detta lettera è di diversi mesi successiva alla tassazione emessa il 30 ottobre 2015 dal Canton Zugo su richiesta e secondo dichiarazione della ricorrente medesima e non può quindi avere - sui fatti che hanno portato alla doppia imposizione che qui ci occupa, ovvero sull'emissione della tassazione da parte del Canton Zugo - l'influsso preteso in replica.

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