

BGer 2C 462/2018 vom 7. Juni 2019

Bundesgericht, 2019-06-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_462_2018

FR: TF 2C 462/2018 du 7 juin 2019

IT: TF 2C 462/2018 del 7 giugno 2019

Regeste

Decisione di assoggettamento (doppia imposizione intercantonale) | Finanze pubbliche & diritto tributario

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. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (sentenze 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 1.1; 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.). Nella fattispecie, lecita è di conseguenza pure la conclusione volta all'annullamento della decisione di tassazione già presa dal fisco del Cantone dei Grigioni per il 2015 (sentenze 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 1.2 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 1.4). In relazione ai periodi fiscali successivi al 2015, la conclusione della ricorrente non è per contro ammissibile. Per i periodi fiscali dal 2016 in avanti, non risulta infatti esser stata ancora pronunciata nessuna decisione di tassazione.

E. 1.3

Nel contempo, ritenuto come la procedura e il giudizio impugnato riguarda effettivamente solo l'imposta cantonale, come per altro correttamente inteso anche dal Cantone dei Grigioni, le osservazioni da esso formulate in relazione all' (eventuale) mancata applicazione della procedura prevista dall' art. 108 LIFD non vanno approfondite oltre.

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 Cantone dei Grigioni rinuncia a formulare osservazioni in merito ai fatti, il Tribunale federale fonda il suo esame giuridico sull'accertamento 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 delle 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 di influenzare l'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. 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.). Come detto, il giudizio impugnato conferma la correttezza della rivendicazione dell'assoggettamento illimitato della ricorrente, avanzata dal fisco ticinese a partire dal 1° gennaio 2015. Nella misura in cui già sussiste una decisione nella quale le autorità fiscali del Cantone dei Grigioni giungono ad altra conclusione (decisione di tassazione del 7 dicembre 2016), 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). 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 le attività di gestione che di solito si concentrano alla sede statutaria. In tale caso, determinante è infatti il luogo dell'amministrazione effettiva (sentenze 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2, con un'approfondita analisi della giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale delle persone giuridiche fin dalle sue origini e un confronto con la dottrina; 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.1 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_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2; 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.2; 2C_483/2016 dell'11 novembre 2016 consid. 3 e 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013 consid. 2.2 con ulteriori rinvii a giurisprudenza e dottrina).

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_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2.3.3; 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.3 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1).

E. 5

Fatto rinvio alle norme e alla giurisprudenza ora riassunte, la Camera di diritto tributario ha confermato la correttezza della rivendicazione del fisco ticinese, a partire dal 1° gennaio 2015.

E. 5.1

Preliminarmente, essa ha rilevato: (a) che la ricorrente è iscritta a registro di commercio del Cantone dei Grigioni dal 20 ottobre 2009; (b) che i suoi rappresentanti sono B.B. _____ e C. _____, domiciliati a V. _____ (TI) e W. _____ (TI); (c) che la revisione è eseguita da D. _____, X. _____ (TI); (d) che azionista unico della società è E. _____, cittadino italiano residente a Y. _____ (TI). Sempre in via preliminare, ha constatato che, per quanto attiene all'infrastruttura presente nel Cantone dei Grigioni, la

ricorrente ha prodotto: (a) un contratto di locazione con F._____ AG (rappresentata da G.B._____) e con inizio il 1° gennaio 2014 (pigione annua di fr. 18'000.-- per un locale ad uso ufficio in via H._____ a U._____); (b) un contratto di locazione con J._____ SA (sempre rappresentata da G.B._____) e con inizio il 1° novembre 2016 (pigione annua di fr. 6'000.-- [con riduzione a fr. 3'000.-- per il primo anno] per un locale ad uso ufficio in via Z._____ a U._____); (c) un estratto conto relativo alla contabilità 2016, attestante il pagamento del canone di locazione alla F._____ AG; (d) il contratto di lavoro dell'unica dipendente: I._____, cittadina rumena, domiciliata in Italia (per il 2015, occupazione al 50 %, con compenso annuo di fr. 21'450.--; dal 31 maggio 2016, occupazione al 70 %, con compenso annuo di fr. 31'200.--; dal 24 maggio 2017, occupazione all'80 %, con compenso annuo di fr. 35'750.--) e la scheda contabile relativa alla retribuzione per il 2016.

E. 5.2

Detto ciò, la Camera di diritto tributario ha osservato che se si considera le regole sull'onere della prova, non si può certo affermare che la ricorrente abbia comprovato l'esistenza, presso la sede di U._____ (GR) di importanti infrastrutture e, segnatamente, la presenza di uffici dai quali viene esercitata l'effettiva amministrazione e direzione societaria, siccome: (a) gli indirizzi forniti corrispondono alla sede delle società fiduciarie con le quali essa ha sottoscritto i contratti di locazione; (b) rappresentante di entrambe le società locatrici è G.B._____, padre di B.B._____, organo della società; (c) C._____, anch'egli organo della società, con diritto di firma individuale, è membro del consiglio di amministrazione, sempre con diritto di firma individuale, sia di F._____ AG che di J._____ SA; (d) l'estratto conto relativo alle pigioni 2016 è incongruente (dal 1° novembre 2016 il canone andava infatti corrisposto a J._____ SA e la pigione doveva essere inferiore a quella pagata a F._____ AG; ciò nonostante, per i mesi di novembre e dicembre 2016, la scheda contabile riporta ancora il versamento di fr. 1'500.-- nei confronti di quest'ultima società). Sempre in questo contesto, ha quindi aggiunto che ad avallare la tesi secondo cui l'effettiva amministrazione e direzione della società si trovava/si trova nel Cantone dei Grigioni idoneo non è nemmeno il rapporto di lavoro con I._____, visto che: (a) quest'ultima non viene impiegata per svolgere funzioni commerciali, i suoi contratti sono stati sottoscritti a Y._____ (TI) e non menzionano il luogo di lavoro; (b) colui che dirige la società è E._____, cittadino italiano domiciliato a Y._____ (TI), azionista unico di A._____ AG; (c) da una brochure acquisita agli atti risulta che egli riveste anche il ruolo di "Business Consultant", mentre I._____ ha solo compiti secondari; (d) a dimostrazione del fatto che non si può considerare che l'impiego di I._____ sia determinante, il fisco rileva a ragione che nel 2014, quando non vi erano dipendenti amministrativi, la ricorrente ha comunque registrato un fatturato di fr. 1'026'165.55, attivi di fr. 662'230.-- ed utili di fr. 42'836.91.

E. 5.3

D'altra parte, per i Giudici ticinesi è chiaro che chi svolge le attività che nel loro insieme servono all'adempimento dello scopo statutario è proprio E._____, siccome: (a) lo stesso è uno specialista nel ramo assicurativo che, secondo quanto indicato anche nel ricorso davanti alla Corte cantonale, è attivo per la ricorrente sia in Svizzera che all'estero; (b) l'attività da lui svolta in seno alla società è confermata dalle schede contabili relative al rimborso delle spese di rappresentanza per gli anni 2015 e 2016; (c) egli è anche azionista unico, rappresentante con diritto di firma individuale e dipendente al 100 % della

K._____ SA, la quale svolge (tra l'altro) attività analoghe a quella della ricorrente e che ha sede a Y._____ (TI); (d) notificando di essere attivo al 100 % presso quest'ultima società, E._____ ha indicato nella propria dichiarazione fiscale quale luogo di lavoro proprio "Y._____". Nello stesso tempo, essi osservano infine che: (a) in base all'elenco telefonico local.ch la ricorrente risultava avere un recapito a Y._____ (TI), allo stesso indirizzo della K._____ SA, e un numero con prefisso "091"; (b) a conferma della vicinanza delle due società, di proprietà di E._____, vanno segnalati l'esistenza di fatture e il fatto che, in più passaggi della brochure di A._____ AG, la K._____ SA è citata al posto della ricorrente; (c) indicando E._____ di essere attivo al 100 % presso la K._____ SA e di lavorare a Y._____ (TI), difficilmente può svolgere le sue mansioni in due posti di lavoro in contemporanea; (d) abilitati ad impegnare la società sono B.B._____ e C._____, ma dell'attività svolta da questi ultimi la ricorrente non spiega nulla.

E. 6.1

Davanti al Tribunale federale, la ricorrente sostiene che le conclusioni cui giunge la Corte cantonale violano il divieto della doppia imposizione sancito dall' art. 127 cpv. 3 Cost. A suo avviso, i Giudici ticinesi si sarebbero infatti a torto basati sulla giurisprudenza sviluppata in relazione a casi di doppia imposizione internazionale, rispettivamente a casi concernenti un trasferimento di sede, che nulla hanno a che vedere con la fattispecie. Richiamandosi a talune voci di dottrina, ritiene in particolare che, una volta stabilito che la sede della società non è una mera "sede buca-lettere, senza infrastruttura adeguata e personale", il domicilio fiscale nel Cantone dei Grigioni vada confermato, e che il luogo dell'amministrazione effettiva non sia determinante.

E. 6.2

Tale argomentazione non può essere però condivisa. L'approccio seguito dalla Corte cantonale corrisponde infatti a quello che - oramai da parecchi decenni - adotta anche il Tribunale federale e che, come già rilevato, consiste: nel fare innanzitutto riferimento alla sede sociale iscritta a registro di commercio, partendo dal principio che - secondo l'andamento ordinario delle cose - essa coincide con il luogo dell'amministrazione effettiva; nel basarsi tuttavia sul luogo dove la persona giuridica ha il suo centro economico e di fatto rispettivamente dove la sua gestione viene realmente svolta, quando questo non coincide con la sede formale (precedente consid. 4 e le referenze ivi citate, in particolare: la sentenza 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2, con un'analisi della giurisprudenza in materia e un confronto con la dottrina; la sentenza 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4-5, relativa a un recente caso ticinese).

E. 6.3

Nel contempo, alla giurisprudenza corrispondono anche i principi applicati dalla Corte cantonale in materia di onere della prova. In effetti, i Giudici ticinesi non hanno addossato alla ricorrente un onere della prova accresciuto, come preteso nel ricorso. In linea con la prassi del Tribunale federale (precedente consid. 4.3), hanno semmai rilevato che, in base agli elementi a disposizione, occorre concludere che il luogo di gestione effettiva della società era diverso da quello della sua sede, quindi considerato che le prove addotte dall'insorgente non erano atte ad infirmare tale conclusione.

E. 6.4

Preso atto dell'apprezzamento dei fatti contenuto nel giudizio impugnato (precedente consid. 5) - in merito al quale la ricorrente solleva obiezioni con cui si limita a dare un'altra lettura di talune prove senza dimostrare l'arbitrio del ragionamento svolto - la valutazione espressa dalla Corte cantonale va quindi confermata. In conformità alla giurisprudenza relativa all' art. 127 cpv. 3 Cost. è infatti nel Canton Ticino che va individuato, come con pertinenza concluso anche dalla Corte cantonale nell'avallare l'agire del fisco ticinese, il centro gestionale ed economico della società (sentenze 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 8.3; 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1 e 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013 consid. 2.2).

E. 7

Detto del domicilio fiscale principale, resta ancora da chiedersi se, come postulato in via subordinata dal fisco grigionese, l'insorgente sia (limitatamente) imponibile nel Cantone dei Grigioni in ragione dell'esistenza di uno stabilimento d'impresa.

E. 7.1

Giusta l' art. 21 cpv. 1 lett. b LAID le persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva fuori Cantone sono assoggettate all'imposta se tengono uno stabilimento d'impresa nel Cantone. Di identico tenore è la norma di diritto cantonale, ossia l'art. 75 cpv. 1 lett. b della legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni dell'8 giugno 1986 (LT/GR; CSC 720.000), cui il fisco grigionese si richiama nella sua risposta. Ora, secondo l'art. 75 cpv. 3 LT/GR per stabilimento d'impresa viene intesa una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa. In contesti intercantonali trova però applicazione la giurisprudenza federale in materia di divieto della doppia imposizione, che subordina il riconoscimento dell'esistenza di uno stabilimento d'impresa all'esistenza di impianti o installazioni materiali permanenti fuori Cantone, che sono parte integrante dell'azienda e per mezzo dei quali l'attività tecnica e commerciale della stessa viene esercitata in misura qualitativamente e quantitativamente rilevante (DTF 134 I 303 consid. 2.2 pag. 307 in fine; sentenza 2C_199/2011 del 14 novembre 2011 consid. 3.1 in ASA 81 pag. 479).

E. 7.2

In base ai fatti che risultano dal giudizio impugnato, che non sono stati messi in discussione rispettivamente completati nemmeno dal fisco grigionese in risposta e che vincolano quindi il Tribunale federale (precedente consid. 2.1), pure tale ipotesi va tuttavia scartata. In effetti, già in merito alla sola esistenza di un ufficio nel quale abbia luogo l'attività amministrativa a U._____ (GR), la Corte cantonale ha sollevato più di un dubbio (giudizio impugnato, consid. 2.4.2 [in relazione ai diversi contratti di locazione conclusi negli anni] e 2.4.3 [in relazione ai contratti della dipendente I._____ e all'assenza dell'indicazione del suo luogo di lavoro]), che né la ricorrente né il fisco grigionese, cui competeva in definitiva l'onere della prova, hanno in seguito fugato (sentenza 2C_199/2011 del 14 novembre 2011 consid. 3.2). Oltre a ciò, e indipendentemente dall'aspetto infrastrutturale in senso stretto, occorre rilevare che sempre dai fatti accertati - e segnatamente dalle cifre indicate in merito a fatturato, attivi e utili conseguiti già prima dell'assunzione dell'unica dipendente della società, così come dal ruolo determinante in concreto ricoperto da E._____, residente a Y._____ (TI) (precedente consid. 5) - nemmeno si può dedurre che l'attività che, in base a quanto sostenuto, verrebbe svolta nel Cantone dei Grigioni dalla citata dipendente sia qualitativamente e quantitativamente rilevante nel senso della giurisprudenza.

E. 8.1

Per quanto rivolto contro il Cantone Ticino, il ricorso è pertanto respinto. Per quanto rivolto contro il Cantone dei Grigioni, e per quanto ammissibile, il ricorso è invece accolto. Di conseguenza, la decisione di tassazione emessa il 7 dicembre 2016 dall'autorità fiscale del Cantone dei Grigioni in relazione all'imposta cantonale del periodo fiscale 2015 è annullata.

E. 8.2

Ritenuto che la conclusione formulata in via principale è stata respinta, la ricorrente va considerata come soccombente e deve sopportare le spese giudiziarie federali (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF ; sentenza 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 9.2). Non sono dovute ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

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