

# **BGer 2C 484/2009 vom 30. September 2010**

Bundesgericht, 2010-09-30, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_484\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_484_2009)

FR: TF 2C 484/2009 du 30 septembre 2010

IT: TF 2C 484/2009 del 30 settembre 2010

## **Regeste**

Imposta federale diretta e imposta cantonale 2004 - 2005 | Finanze pubbliche & diritto tributario

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza ( art. 29 cpv. 1 LTF ), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti ( DTF 135 II 22 consid. 1 pag. 24; 135 III 1 consid. 1.2.1 pag. 4; 134 IV 36 consid. 1 pag. 37 con rispettivi rinvii).

### **E. 1.2**

Di carattere finale, la decisione contestata è stata emanata da un'autorità di ultima istanza cantonale con natura di tribunale superiore, riguarda una causa di diritto pubblico che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF e si riferisce all'imposta federale diretta e all'imposta cantonale, ciò che è ammissibile dato che la nozione di domicilio, rispettivamente di dimora fiscale è identica per le due categorie di tributi ( DTF 135 II 260 consid. 1.3 pag. 262). Presentato in tempo utile dalla destinataria dell'atto impugnato, che ha un interesse degno di protezione all'annullamento del medesimo, il gravame è quindi di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico conformemente agli art. 82 segg. LTF, 146 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD;RS 642.11) e 73 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Il ricorso non rispetta invece la giurisprudenza che autorizza l'inoltro di un unico allegato solo quando dal medesimo risulta in modo chiaro che la parte ricorrente impugna le due categorie di tributi. In effetti, nella propria memoria ricorsuale la ricorrente non accenna né all'imposta federale diretta né a quella cantonale. Detta imprecisione non nuoce tuttavia alla ricorrente dato che la sentenza stessa - contrariamente a quanto esatto dalla giurisprudenza - non distingue chiaramente i due tributi ( DTF 135 II 260 consid. 1.3 pag 262).

### **E. 1.3**

Il ricorso risulta invece inammissibile laddove la ricorrente domanda che siano annullate anche le notifiche di tassazione nonché le decisioni di calcolo dell'imponibile e di riparto emanate su reclamo dall'autorità fiscale. In virtù dell'effetto devolutivo della procedura ricorsuale le medesime sono infatti state sostituite dalla sentenza della Camera di diritto tributario. Soltanto quest'ultima pronuncia può quindi costituire l'oggetto dell'impugnativa ( DTF 134 II 142 consid. 1.4 pag. 144 e rinvio; 131 II 470 consid. 1.1 in fine pag. 475).

#### **E. 1.4**

Con il ricorso in materia di diritto pubblico può in particolare venir censurata la violazione del diritto federale ( art. 95 lett. a LTF ), nozione che comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini ( DTF 133 III 446 consid. 3.1 pag. 447 seg.). Al riguardo va precisato che, all'infuori dei casi previsti dall'art. 95 cpv. 1 lett. c-e LTF che non entrano qui in considerazione, la violazione del diritto cantonale costituisce motivo di ricorso al Tribunale federale e può quindi essere censurata soltanto nella misura in cui viola il diritto federale, in particolare il divieto dell'arbitrio ( DTF 134 II 349 consid. 3 pag. 351 e rinvii; 133 II 249 consid. 1.2.1 pag. 251). Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto ( art. 106 cpv. 1 LTF ; cfr. però la riserva del cpv. 2). Esso non è vincolato né agli argomenti sollevati nel ricorso né ai motivi addotti dall'autorità inferiore. In virtù dell' art. 42 cpv. 2 LTF , il ricorrente è tuttavia tenuto a spiegare in modo conciso perché l'atto impugnato viola il diritto. Egli deve quindi confrontarsi almeno concisamente con i considerandi del giudizio impugnato, esponendo in quale misura sarebbe lesivo del diritto ( DTF 134 II 244 consid. 2.1 e 2.3 pag. 245 seg.). Questa esigenza di motivazione è accresciuta quando viene lamentata la violazione di diritti fondamentali e di disposizioni di diritto cantonale e intercantonale. Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , infatti, il Tribunale federale esamina tali censure soltanto se il ricorrente le ha sollevate e motivate. Ciò significa che il ricorrente deve dimostrare in maniera chiara e dettagliata in che misura la decisione cantonale li disattenda ( DTF 136 I 49 consid. 1.4.1 pag. 53; 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88 con rispettivi rinvii). Per il resto, il Tribunale federale fonda la sua sentenza sui fatti accertati dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può scostarsi da questo accertamento solo qualora esso sia avvenuto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF ( art. 105 cpv. 2 LTF ).

#### **E. 1.5**

Giusta l' art. 99 cpv. 1 LTF , possono essere adottati nuovi fatti e nuovi mezzi di prova soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore. Se un ricorrente intende prevalersi di questa eccezione, deve dimostrare in quale misura le condizioni legali siano realizzate ( DTF 133 III 393 consid. 3 pag. 395; 130 III 28 consid. 4.4 pag. 34; BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2009, n. 19 all'art. 99; ULRICH MEYER, in Basler Kommentar, BGG, n. 46 seg. ad art. 99 LTF ). Le prove documentali devono inoltre essere prodotte entro la scadenza del termine di ricorso o del termine eventualmente assegnato per la presentazione di un atto di replica (art. 42 cpv. 3 e 102 cpv. 3 LTF). Ne discende che la lettera del 15 settembre 2009 e le copie dei documenti ivi allegati che non figurano già agli atti sono inammissibili e non possono essere considerati ai fini del giudizio.

#### **E. 2.1**

La ricorrente censura una violazione, sotto più aspetti, del suo diritto di essere sentita. Innanzitutto rimprovera alla Corte cantonale di aver giudicato che, anche se carente, la motivazione delle decisioni su reclamo sarebbe stata sanata dai diversi allegati di risposta presentati. Senonché, non solo i giudici cantonali non avrebbero precisato a quali osservazioni si riferivano, ma non avrebbero neanche menzionato i motivi, rispettivamente i disposti legali presi in considerazione ai fini dell'assoggettamento. Ora, sapere se l'autorità si è pronunciata in base all' art. 3 cpv. 2 LIFD combinato con l'art. 2 cpv. 3 LT oppure all' art. 5 cpv. 1 LIFD in relazione con l'art. 4 cpv. 1 LT, rispettivamente all' art. 5 cpv.1 lett. a LIFD e all'art. 4 cpv. 1 lett. a LT sarebbe, secondo la ricorrente, importante sia riguardo all'argomentazione da sviluppare che alle prove da apportare. Ella afferma poi che le ragioni

che hanno condotto al suo assoggettamento non risulterebbero nemmeno dal verbale dell'audizione del 4 settembre 2007, ove figurerebbero solo le fonti d'informazione. In seguito la ricorrente attacca le osservazioni presentate dalla Divisione delle contribuzioni il 15 aprile 2008. Innanzitutto ritiene che detta autorità non era legittimata a intervenire, non avendo partecipato al primo scambio di allegati. In secondo luogo lamenta di non avere potuto controbattere a tale documento, rispettivamente di non avere potuto presentare opportuni mezzi di prova. A suo avviso un simile intervento sarebbe in realtà una manovra, presa in violazione delle norme essenziali di procedura, volta a sanare l'insufficiente motivazione delle decisioni di prima istanza.

### **E. 2.2**

Il diritto di essere sentito di cui all' art. 29 cpv. 2 Cost. è una garanzia costituzionale di natura formale, la cui violazione implica l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo nel merito ( DTF 135 I 187 consid. 2.2 pag. 190 e rinvii). Tale garanzia comprende il diritto per l'interessato di consultare l'incarto, di offrire e di esigere l'assunzione di mezzi probatori purché siano pertinenti e riguardino punti rilevanti per il giudizio, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione ( DTF 135 I 187 consid. 2.2 pag. 190 con rinvio). In sostanza, il medesimo, quale diritto di partecipazione al procedimento, comprende tutte quelle facoltà che devono essere riconosciute a una parte affinché possa efficacemente far valere la sua posizione nella procedura ( DTF 135 II 286 consid. 5.1 pag. 293 e richiami). Esso comprende altresì l'obbligo per l'autorità di motivare le proprie decisioni. Tale obbligo ha lo scopo, da un lato, di porre la persona interessata nelle condizioni di afferrare le ragioni poste a fondamento della decisione, di rendersi conto della portata del provvedimento e di poterlo impugnare con cognizione di causa e, dall'altro, di permettere all'autorità di ricorso di esaminare la fondatezza della decisione medesima. Ciò non significa tuttavia che l'autorità sia tenuta a pronunciarsi in modo esplicito ed esaustivo su tutte le argomentazioni addotte; essa può occuparsi delle sole circostanze rilevanti per il giudizio, atte a influire sulla decisione ( DTF 134 I 83 consid. 4.1 pag. 88 e rinvii).

### **E. 2.3**

L'argomentazione della ricorrente si rivela infondata e, come tale, dev'essere respinta. Effettivamente e come peraltro ammesso dai giudici ticinesi, le decisioni su reclamo non erano sufficientemente motivate. Senonché come constatato a ragione dalla Corte cantonale, tale carenza è stata sanata nel corso della procedura. In effetti, nelle osservazioni formulate il 27 dicembre 2007 l'autorità di prime cure ha esposto in modo dettagliato i motivi che l'hanno spinta ad ammettere che la contribuente aveva un domicilio fiscale in Svizzera e, quindi, ad assoggettarla illimitatamente nel nostro Paese. Osservazioni comunicate alla ricorrente e alle quali ella ha replicato con scritto del 19 febbraio 2008, nel quale ha peraltro contestato uno dopo l'altro tutti gli elementi ritenuti dall'autorità fiscale. L'interessata non può quindi pretendere ora, se non in malafede, di non essere a conoscenza dei motivi sui quali l'autorità fiscale si è fondata per decidere che aveva in Ticino un domicilio fiscale e, di riflesso, assoggettarla. In proposito si può precisare che il quesito di sapere se i citati elementi siano sufficienti ai fini dell'assoggettamento non rileva della garanzia del diritto di essere sentito, ma riguarda il merito della vertenza e verrà esaminato ulteriormente (cfr. consid. 3). Riguardo poi alla criticata mancata menzione dei disposti legali presi in considerazione, la censura sorprende sia perché nel corso dell'istruttoria

cantonale la ricorrente ha indicato nei propri allegati le norme ritenute determinanti dalle autorità cantonali, cioè l' art. 3 LIFD combinato con l'art. 2 LT, sia perché gli art. 5 LIFD e 4 LT disciplinano un assoggettamento limitato, ciò che all'evidenza non è oggetto di disamina. Per quanto concerne invece le critiche rivolte alle osservazioni presentate il 15 aprile 2008 dalla Divisione delle contribuzioni, segnatamente la questione della liceità della partecipazione della citata autorità, la ricorrente non specifica quali norme processuali cantonali sarebbero state arbitrariamente disattese (art. 42 cpv. 2 e 106 cpv. 2 LTF), motivo per cui al riguardo il ricorso sfugge ad un esame di merito. Per quanto concerne invece l'asserita mancata possibilità di controbattere alle citate osservazioni, emerge dagli atti di causa che detto documento è stato intimato al patrocinatore della ricorrente il 16 aprile 2008: incombeva al legale, se lo riteneva necessario, informare la Corte cantonale dell'intenzione della sua cliente di esprimersi in proposito ( DTF 132 I 42 consid. 3.3.2 a 3.3.4 pag. 46 e seg. con rinvii), come concessole dall' art. 29 cpv. 2 Cost ( DTF 133 I 100 consid. 4.3 a 4.6 pag. 102 e seg. con numerosi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali). Essendosi astenuta, si poteva senz'altro dedurre che vi aveva rinunciato. Su questo punto il ricorso, manifestamente infondato, va respinto.

### **E. 3.1**

Le norme che regolamentano il domicilio (dimora) fiscale per quanto concerne l'imposta federale diretta sono identiche a quelle che disciplinano la questione per l'imposta cantonale, motivo per cui le considerazioni sviluppate di seguito si applicano ad entrambi i tributi.

### **E. 3.2**

La Camera di diritto tributario ha correttamente esposto nei considerandi della pronuncia impugnata, ai quali si può senz'altro rinviare (cfr. sentenza cantonale consid. 2 e 3 pag. 5 segg.), le norme determinanti in materia di domicilio, rispettivamente di dimora fiscale. A tale proposito, ci si limita a ricordare che giusta gli art. 3 cpv. 1 LIFD , 3 cpv. 1 LAID e 2 cpv. 1 LT una persona fisica è assoggettata (illimitatamente) all'imposta in virtù della sua appartenenza personale quando ha domicilio o dimora fiscale in Svizzera (nel Cantone). Vi è domicilio fiscale quando vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente ( art. 3 cpv. 2 LIFD , art. 3 cpv. 2 LAID . cfr. pure art. 2 cpv. 2 LT); la dimora è invece data quando vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa, rispettivamente almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa ( art. 3 cpv. 3 lett. a e b LIFD ; art. 3 cpv. 1 LAID ; cfr. anche art. 3 cpv. 3 lett. a e b LT). L'elemento oggettivo del domicilio (o della dimora) fiscale è rappresentato dalla presenza effettiva nel luogo in questione (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, n. 13 ad art. 3 LIFD ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, 2003, n. 3 ad art. 37 LIFD ), mentre l'elemento soggettivo è costituito dall'intenzione di stabilirsi durevolmente: un'esplicita dichiarazione di volontà non è necessaria, essendo invece determinanti le circostanze riconoscibili da terzi (LOCHER, op. cit. n. 15 ad art. 3 LIFD ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, op. cit. n.12 ad art. 3 LIFD ). In altre parole il luogo ove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va desunto dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni ( DTF 132 I 29 consid. 4.1 pag. 36; 125 I 54 consid. 2a pag. 56; 123 I 289 consid. 2b pag. 294).

### **E. 3.3**

Incombe alle autorità fiscali, le quali non sono affatto vincolate dalle decisioni prese da altre autorità, determinare d'ufficio gli elementi di fatto costitutivi del domicilio (dimora) fiscale ( art. 123 cpv. 1 LIFD , art. 196 seg. LT) e, quindi, provarne l'esistenza, mentre il contribuente ha l'obbligo di collaborare, deve cioè fornire delle informazioni circostanziate su tutti gli elementi idonei a fondare il suo assoggettamento (art. 124 segg. LIFD, art. 198 segg. LT). Da quel che precede discende che quando vi sono degli indizi chiari e precisi che rendono verosimile la fattispecie stabilita dall'autorità, spetta allora al contribuente confutare, prove a sostegno, quanto avanzato dalla stessa (LOCHER, op. cit. n. 61 ad art. 3 LIFD ).

### **E. 3.4**

Come già giudicato dal Tribunale federale, in caso di trasferimento del domicilio all'estero e in assenza di una convenzione di doppia imposizione che disciplini la fattispecie, il contribuente è costretto a pagare le imposte in Svizzera fintantoché non si sia costituito un nuovo domicilio all'estero. In effetti, l'esistenza di un nuovo domicilio all'estero verrà ammessa solo se l'interessato vi paga delle imposte, rispettivamente se fornisce la prova che ne è dispensato. In proposito va rammentato che, in virtù del suo dovere di collaborazione, incombe tra l'altro al contribuente rendere verosimile l'esistenza di stretti legami con lo Stato dove afferma essere domiciliato. È pertanto essenziale sapere, prove alla mano, se e quando il contribuente si è creato un nuovo domicilio (sentenza 2A.475/2003 del 26 luglio 2004 consid. 2.2 e 2.3 con rispettivi rinvii giurisprudenziali e dottrinali).

### **E. 4.1**

La ricorrente, la quale afferma di aver fornito la prova che il suo domicilio di Z. \_\_\_\_\_ esiste da anni, rimprovera alla Corte cantonale l'inconsistenza degli elementi sui quali si è fondata per ritenere che è domiciliata in Ticino. Occorre quindi esaminare se, come addotto nel giudizio querelato, vi siano degli indizi chiari e precisi riguardanti l'esistenza di un domicilio (dimora) fiscale in Svizzera, rispettivamente nel Cantone Ticino negli anni 2004 e 2005. La risposta, come illustrato di seguito, non può che essere negativa.

### **E. 4.2**

La Corte cantonale si è riferita in primo luogo ad una segnalazione della Delegazione tributaria del Comune di X. \_\_\_\_\_ dell'8 agosto 2007, avallata da una dichiarazione del Municipio di X. \_\_\_\_\_ del 14 aprile 2008, secondo cui la contribuente convive(va) in una casa unifamiliare di sua proprietà con il signor C. \_\_\_\_\_. A conferma della coabitazione l'autorità ha addotto che il signor C. \_\_\_\_\_ non versava alcuna pigione per la messa a disposizione della casa. In tal contesto ha poi ritenuto significative le notevoli transazioni immobiliari effettuate dalla ricorrente in Ticino. Sennonché, oltre al fatto che i citati documenti sono stati redatti nel 2007 e nel 2008, cioè tempo dopo il periodo qui d'interesse, che parte di loro assomiglia di più a degli appunti che a dei documenti ufficiali (cfr. nota manoscritta del segretario comunale del 20 agosto 2007 nonché i due "collage" datati 8 agosto 2007 della Delegazione tributaria che sembrano peraltro riferirsi al 2006), in ogni caso gli stessi non contengono alcun elemento preciso e irrefutabile riguardo alla presenza dell'interessata nel comune, ad esempio degli accertamenti datati. Inoltre quanto ivi sostenuto è contraddetto dal contenuto di due lettere figuranti nell'incarto, spedite il 31 marzo e il 5 aprile 2004 dalla cancelleria comunale di X. \_\_\_\_\_ a un avvocato che chiedeva delle informazioni sulla contribuente, dove si afferma (nella prima) che l'interessata non è domiciliata nel Comune, rispettivamente si trasmette (nella seconda) i

dati disponibili che la concernono e nei quali appare l'indirizzo di Y.\_\_\_\_\_. In queste condizioni la segnalazione della Delegazione tributaria e la dichiarazione municipale che la avalla non costituiscono delle prove sulle quali fondare l'esistenza del domicilio (dimora) fiscale, rispettivamente decidere che il centro degli interessi personali della contribuente è in Ticino. Lo stesso dicasi del fatto che la ricorrente non percepisce una pigione per una delle sue proprietà messa a disposizione di terzi o che effettua delle transazioni immobiliari in Ticino, attività che peraltro, come emerge dagli atti di causa, esercitava già prima degli anni 2004-2005 e che ha ugualmente svolto in prosieguo di tempo.

#### **E. 4.3**

La Corte cantonale si è richiamata poi alla verifica fiscale eseguita nel novembre 2006 presso la B.\_\_\_\_\_ SA, nel corso della quale sarebbe emerso che la ricorrente, socia dell'impresa, intratteneva uno stretto rapporto d'affari con il signor C.\_\_\_\_\_ che ne è amministratore unico; inoltre una fattura di fr. 30'000.-- emessa dalla società a nome della contribuente comproverebbe il legame tra di loro. Sennonché nell'inserito di causa non vi è neanche uno dei documenti concernenti la società o il signor C.\_\_\_\_\_ sui quali la Corte cantonale ha fondato i suoi argomenti, ragione per la quale questi non possono di conseguenza essere presi in considerazione ai fini del giudizio. A prescindere da ciò, va osservato che dall'estratto del Registro di commercio del Cantone Ticino figurante agli atti emerge che la ricorrente non è più socia della ditta da anni. Ella infatti lo è stata dal 21 giugno al 28 dicembre 2000, quando ha rassegnato le dimissioni (periodo che corrisponde poi alla trasformazione dell'impresa in società anonima e alla nomina del signor C.\_\_\_\_\_ da gerente a amministratore unico). È quindi poco probabile che questo fatto potesse essere rilevante in concreto. Per quanto concerne poi la fattura di fr. 30'000.--, oltre al fatto che nulla si sa del suo contenuto, nemmeno essa figura nel dossier, motivo per cui anche la relativa argomentazione va scartata. Da quel che precede deriva che, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte cantonale, non vi sono degli indizi chiari e precisi dai quali si può dedurre l'esistenza di un domicilio (dimora) fiscale. Al riguardo si può aggiungere che la sua presenza avrebbe potuto, tra l'altro, essere avallata dal fatto che la ricorrente era già assoggettata illimitatamente in Ticino prima del 2004. Sennonché la Corte cantonale non si è pronunciata su questo tema e dai pochi documenti figuranti agli atti e relativi agli anni precedenti emerge che l'interessata era tassata limitatamente siccome domiciliata all'estero, più precisamente a Y.\_\_\_\_\_ (cfr., tra l'altro, dichiarazione d'imposta per il 2003 ed aspetto ora da verificare dato che, nel corso del procedimento cantonale, l'interessata ha dichiarato che l'indirizzo di Y.\_\_\_\_\_ era solo un recapito per la corrispondenza).

#### **E. 4.4**

Come appena illustrato non vi sono indizi chiari e precisi che avvalorano la tesi dell'autorità fiscale; inoltre non risulta né è stato acclarato che, negli anni precedenti quelli oggetto di disamina, la ricorrente era (già) domiciliata in Ticino. In queste condizioni non le incombeva fornire la prova che si era costituito un domicilio all'estero. In virtù del proprio dovere di collaborazione (cfr. art. 124 segg. LIFD) le spetta invece offrire alle autorità fiscali tutti gli elementi determinanti ai fini dell'assoggettamento ad esempio le fatture per la casa che possiede a X.\_\_\_\_\_ e concernenti il consumo dell'acqua, dell'elettricità, del telefono o il riscaldamento, oppure spiegare perché non viene riscosso alcun affitto per la locazione della stessa, oppure ancora riferire se possiede un veicolo in Ticino e produrre i relativi giustificativi (consumo benzina, chilometri percorsi), ecc. Allo stesso modo possono

anche essere chieste altre informazioni che devono essere messe a verbale.

#### **E. 4.5**

Sulla base delle considerazioni che precedono, si giustifica di accogliere il ricorso nella misura in cui è ammissibile e di annullare la sentenza impugnata. La causa viene rinviata all'autorità di prime cure (art. 107 cpv. 2 seconda frase LTF) affinché, eseguiti gli accertamenti necessari per completare il dossier, si pronunci nuovamente.

#### **E. 5**

Le spese seguono l'esito della causa e vanno poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, i cui interessi finanziari sono palesemente in gioco ( art. 66 cpv. 4 LTF ). Esso verserà inoltre alla ricorrente, patrocinata da un avvocato, un'indennità per ripetibili della sede federale ( art. 68 cpv. 2 LTF ).

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