

# **BGer 2C 888/2019 vom 5. Januar 2021**

Bundesgericht, 2021-01-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_888\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_888_2019)

FR: TF 2C 888/2019 du 5 janvier 2021

IT: TF 2C 888/2019 del 5 gennaio 2021

## **Regeste**

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

## **Erwägungen**

### **E. 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 ( art. 89 cpv. 1 LTF ), ed è pertanto ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (sentenza 2C\_462/2018 del 7 giugno 2019 consid. 1.1).

### **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. Nel ricorso occorre pertanto spiegare in che consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato; generici rinvii ad argomentazioni sostenute davanti ad altre istanze non bastano e non possono essere considerati ( DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.; 133 II 396 consid. 3.2 pag. 400). Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche possono in effetti essere trattate solo se sono motivate in modo preciso ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

### **E. 2.2**

In via di principio, visto che il Canton Svitto rinuncia del tutto a formulare osservazioni, 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\_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 1.5.2; 2C\_592/2018 del 1° ottobre 2019 consid. 2.2 e 2C\_265/2019 dell'11 settembre 2019 consid. 1.4). Se ne può scostare se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560; sentenza 2C\_639/2020 del 15 settembre 2020 consid. 1.2). Nel ricorso presentato contro la sentenza della Camera di diritto tributario, l'esistenza delle condizioni per scostarsi dai fatti accertati dalla Corte cantonale non è però sostenuta rispettivamente dimostrata di modo che gli accertamenti contenuti nella querelata sentenza vincolano il Tribunale federale anche nel caso concreto (al riguardo, cfr. ad esempio la recente sentenza 2C\_895/2019 del 30 novembre 2020, consid. 6.2, dalla cui lettura risulta che per contestare

l'accertamento dei fatti e/o l'apprezzamento delle prove non basta presentarne una propria e personale lettura, come avviene anche nella fattispecie).

### **E. 3.1**

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; DTF 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**

Come detto, il giudizio impugnato conferma la correttezza della rivendicazione dell'assoggettamento illimitato della ricorrente, che è stata avanzata dal fisco ticinese a partire dal 1° gennaio 2016. Nella misura in cui non risulta se, per gli stessi periodi fiscali, il Canton Svitto abbia a sua volta tassato la contribuente, il Tribunale federale pare doversi esprimere su un caso di doppia imposizione virtuale.

## **E. 4**

Nei considerandi in diritto dell'impugnata sentenza, ai quali può essere rinviato a titolo integrativo, i Giudici ticinesi hanno esposto i principi che disciplinano la materia del contendere in maniera corretta.

### **E. 4.1**

In questo contesto sia solo ricordato che, secondo la giurisprudenza, il domicilio fiscale principale di una persona giuridica - in ambito intercantonale - è di principio 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 se ne contrappone un altro, 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\_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.2; 2C\_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2.3.6; 2C\_274/2019 del 13 settembre 2019 consid. 2.2.2 e 2C\_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.1).

### **E. 4.2**

Il luogo dell'amministrazione effettiva si trova dove la persona giuridica ha il suo centro economico e di fatto rispettivamente dove 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 svolta dagli organi supremi della società (sentenze 2C\_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.1; 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).

### **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 va sostanziata dall'autorità di tassazione del Cantone Ticino. 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\_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.3, sempre con ulteriori rinvii).

### **E. 5**

Esposto il quadro legale di riferimento, la Corte cantonale ha confermato la correttezza della rivendicazione del fisco ticinese. Da un lato, perché la ricorrente non ha documentato nessun qualificato legame con il Canton Svitto; d'altro lato, poiché sussistono molteplici indizi a favore del riconoscimento del fatto che l'amministrazione effettiva della società si trovi nel Cantone Ticino.

#### **E. 5.1**

Riguardo al primo aspetto (rapporti con il Canton Svitto), la Camera di diritto Tributario rileva in effetti: (a) che, sin dalla sua costituzione nel..., la società è ubicata in... a Svitto, ma che a quell'indirizzo - dove ha locato un ufficio già parzialmente arredato, con un contratto annuale che prevede una pigione di fr. 400.-- mensili - lavora una sola persona, con mansioni di segretaria amministrativa e di aiuto contabile, con un tasso di occupazione del 20 %; (b) che, verificando i costi della ricorrente, il fisco ha notato che, per il 2016, essa non ha in realtà pagato pigione alcuna alla società locatrice (E.\_\_\_\_\_ GmbH, oggi E.\_\_\_\_\_ AG); (c) che, oltre a non disporre di particolari infrastrutture nel Canton Svitto, l'insorgente non risulta nemmeno avervi altri legami degni di nota, poiché, a differenza di quanto da lei affermato, privilegiati rapporti con il luogo della sua sede e/o con la regione circostante non emergono né dai conti della società relativi al 2016 e al 2017, né dalla visita del sito del team ciclistico che dirige; (d) che dalla consultazione del sito del team B.\_\_\_\_\_, gestito dalla ricorrente, emerge infatti che tutti gli sponsor della squadra provengono dall'Italia, da altri Paesi europei o da una ditta di X.\_\_\_\_\_ (TI), ma non dalla Svizzera tedesca.

#### **E. 5.2**

Condividendo quanto indicato dal fisco e rinviando al quadro da esso presentato in sede cantonale, in merito al secondo aspetto (rapporti con il Cantone Ticino), i Giudici ticinesi osservano nel contempo: (a) che le quote societarie della ricorrente, iscritta a registro di commercio dal 2016, sono state dapprima detenute integralmente da C.\_\_\_\_\_, residente a X.\_\_\_\_\_ (TI), quindi, dal gennaio 2018, dalla E.\_\_\_\_\_ GmbH (oggi E.\_\_\_\_\_ AG); (b) che, fin dalla costituzione nel 2004, pure E.\_\_\_\_\_ ha avuto sede nel Canton Svitto ma che, con decisione su reclamo del fisco ticinese, cresciuta in giudizio incontestata, questa società è stata poi assoggettata nel Cantone Ticino, dove era domiciliato anche F.\_\_\_\_\_, suo beneficiario economico e dipendente, nonché suo gerente rispettivamente suo amministratore unico; (c) che, il 1° agosto 2016, l'insorgente ha siglato con E.\_\_\_\_\_ GmbH un mandato fiduciario, per mezzo del quale alla stessa è conferito il ruolo di amministratore unico della A.\_\_\_\_\_, con diritto di firma individuale e facoltà di

sostituzione, dietro compenso annuo di 73'500 euro; (d) che - anche alla luce dell'organigramma della squadra gestita dall'insorgente, visionato sul suo sito internet - appare chiaro che le decisioni strategiche e l'amministrazione effettiva erano e sono concentrate nelle mani del gerente F.\_\_\_\_\_, che dalla costituzione della società e fino al febbraio 2018 era l'unica persona abilitata a rappresentarla, e che è pure l'unico membro del consiglio di amministrazione di E.\_\_\_\_\_ AG, con diritto di firma individuale.

#### **E. 6.1**

Insorgendo davanti al Tribunale federale, la ricorrente non contesta i principi giurisprudenziali su cui si è basata la Corte cantonale, che sono del resto giusti e vanno condivisi (precedente consid. 4 e le referenze ivi indicate); fa notare però: (a) che sia gli spazi sia il personale a disposizione in sede, nel Canton Svitto, sono sufficienti e commisurati allo svolgimento della normale attività della società; (b) che il canone di fr. 400.-- mensili costituisce un canone corretto per gli spazi locati, in condivisione con altre persone; d'altra parte, che la ricorrente non necessita di infrastrutture maggiori; (c) che il rinvio al mandato fiduciario concluso il 1° agosto 2016 con E.\_\_\_\_\_ non è determinante, perché questa società non ha contestato il suo assoggettamento nel Cantone Ticino per evitare ulteriori costi legali e perdite di tempo, ma non lo condivide ed è quindi errato considerare che essa non abbia sede a Svitto; (d) che F.\_\_\_\_\_ ha formalmente la facoltà di prendere tutte le decisioni strategiche ma, in realtà, è tenuto a dividerle con i responsabili del team ciclistico; d'altra parte, che per far ciò la società non dispone nel Cantone Ticino di nessuna infrastruttura adeguata.

#### **E. 6.2**

Le osservazioni della ricorrente, qui appena riassunte, non sono tuttavia atte a mettere in discussione il querelato giudizio. Le prime due, si riferiscono infatti all'attività puramente amministrativa e subordinata della società, che non è qui determinante (precedente consid. 4.2 in fine, nel quale viene posto tra l'altro l'accento proprio sulla necessità di distinguere l'amministrazione effettiva, nel senso di gestione della società, dall'attività amministrativa corrente e puramente subordinata, svolta di regola da semplici impiegati, come è il caso nella fattispecie che ci occupa (precedente consid. 4.2). Le seconde due, si basano invece su fatti - da un lato, una gestione "condivisa" della società tra F.\_\_\_\_\_ e altre persone; d'altro lato, una sede di E.\_\_\_\_\_ differente da quella stabilita dal fisco ticinese, con decisione cresciuta in giudicato - che contrastano con quelli accertati dai Giudici ticinesi che non possono quindi essere considerati ( art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2.2).

#### **E. 6.3**

Nel contempo, proprio alla luce dei fatti riportati nel giudizio impugnato, qui determinanti ( art. 105 cpv. 1 LTF ), così come dei principi validi in materia, occorre rilevare che la conferma dell'assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino, dal periodo fiscale 2016 in avanti, dev'essere in definitiva condivisa.

##### **E. 6.3.1**

Da quanto indicato nel considerando 5 del presente giudizio risulta in effetti che i legami della ricorrente con il Cantone di sede sono molto labili, mentre nel Cantone Ticino sono molteplici e che tra essi spicca quello con la E.\_\_\_\_\_ AG, gestita da F.\_\_\_\_\_. Come già rammentato, quest'ultima ha infatti la sua sede formale a Svitto ma - a partire dal periodo fiscale 2015 - è illimitatamente imponibile nel Cantone Ticino, in ragione dell'accertamento del fatto, rimasto incontestato e quindi determinante anche in questo

contesto, che la sua amministrazione effettiva si trova in quest'ultimo Cantone. D'altra parte, proprio alla E. \_\_\_\_\_ GmbH (ora E. \_\_\_\_\_ AG) è stato conferito anche il mandato di provvedere all'amministrazione della ricorrente, dietro compenso annuo di 73'500 euro, di modo che - in assenza di chiari elementi atti a portare a una conclusione differente, che spettava alla ricorrente sostanziare (precedente consid. 4.3) - quanto stabilito per E. \_\_\_\_\_ AG, con decisione di assoggettamento dell'8 marzo 2019, che non è stata ulteriormente impugnata, non può che avere un impatto anche sul caso che ci occupa.

#### **E. 6.3.2**

Nonostante un'amministrazione svolta da terzi, in rapporto di mandato, non costituisca la regola, ciò è in effetti proprio quanto risulta dal contratto sottoscritto tra le parti il 1° agosto 2016, di modo che anche tale aspetto va qui considerato (sentenze 2C\_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.1 e 2C\_539/2017 del 7 febbraio 2019 consid. 3.1 con ulteriori rinvii) e, in questo senso, opportuno appare di conseguenza anche il richiamo, da parte della Corte cantonale alla sentenza del Tribunale federale 2P.135/2001 del 6 novembre 2001. Nel citato giudizio 2P.135/2001, l'amministrazione effettiva di una società, con sede nel Canton Zugo, veniva infatti localizzata nel Cantone dei Grigioni e questo anche perché la sua gestione era garantita da una fiduciaria attiva proprio in quel secondo Cantone.

#### **E. 6.4**

Benché ciò non venga di per sé preteso nell'impugnativa presentata davanti al Tribunale federale, va infine aggiunto che alla conclusione delle autorità fiscali ticinesi nulla muta nemmeno la circostanza che F. \_\_\_\_\_ abbia nel frattempo spostato il proprio domicilio nel Canton Svitto. Come emerge dalla querelata sentenza ( art. 105 cpv. 1 LTF ), nel Cantone Ticino egli mantiene infatti interessi economici e legami inequivocabili, risultando iscritto a registro di commercio, con diritto di firma individuale, in relazione a più società. Indipendentemente da ciò, continua poi a gestirvi - in qualità di amministratore unico - proprio anche la E. \_\_\_\_\_ AG, che ha amministrazione effettiva nel Cantone Ticino. Così ha infatti accertato il fisco ticinese, con decisione su reclamo rimasta incontestata, e anche la ricorrente non può quindi oggi pretendere di ignorarla, semplicemente affermando che questa decisione non è mai stata condivisa e che la sua mancata impugnazione sia da ricondurre a una mancanza di tempo o alla volontà di evitare ulteriori costi legali.

#### **E. 7**

Per quanto precede, il ricorso è respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza ( art. 66 cpv. 1 LTF ); non sono dovute ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

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