

BGer 9C_231/2024 vom 29. Dezember 2025

Bundesgericht, 2025-12-29, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_231_2024

FR: TF 9C_231/2024 du 29 décembre 2025

IT: TF 9C_231/2024 del 29 dicembre 2025

Erwägungen

E. 1.1

L'impugnativa è stata inoltrata in tedesco contro una sentenza in italiano del Tribunale d'appello ticinese. Ciò è lecito (art. 42 cpv. 1 LTF), ma in assenza di motivi per derogare alla regola prevista dall' art. 54 cpv. 1 LTF , il presente giudizio dev'essere redatto in italiano.

E. 1.2

Nell'ambito di ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale, l'impugnazione della pronuncia di ultima istanza di uno dei Cantoni interessati può venire accompagnata da quella di decisioni di tassazione cresciute in giudicato di altri Cantoni (sentenza 9C_639/2022 del 22 novembre 2023 consid. 1.2). Sono quindi di principio lecite pure le richieste di annullamento e di riforma delle decisioni di tassazione cresciute in giudicato emanate dai Cantoni Uri, Nidvaldo e Zurigo. Siccome dal divieto della doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.) non può essere dedotto nessun diritto al pagamento di interessi sulle imposte chieste in restituzione e l'insorgente non sostiene che tale diritto le sarebbe riconosciuto dal diritto cantonale vigente nei Cantoni coinvolti, le conclusioni subordinate in tal senso sono tuttavia inammissibili (sentenza 9C_639/2022, citata, consid. 1.2). In parallelo, è inammissibile anche la richiesta dell'autorità fiscale grigionese di tenere comunque conto dell'esistenza di uno stabilimento d'impresa sul suo territorio. In risposta, era infatti legittimata a esprimersi sulle conclusioni della ricorrente non a completarle.

E. 1.3

Con tali riserve, il gravame, presentato nei termini (art. 46 cpv. 1 lett. a LTF in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria del giudizio contestato (art. 89 cpv. 1 LTF), va esaminato come ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF).

E. 2.1

Di principio, il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF ; DTF 144 II 313 consid. 5.1 e 5.3). Salvo in caso di violazioni manifeste, si confronta però solo con gli argomenti proposti (art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 138 I 274 consid. 1.6). La denuncia della lesione di diritti fondamentali, va esposta con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2).

E. 2.2

Sul piano dei fatti, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può rettificarli o completarli d'ufficio se sono manifestamente inesatti, cioè arbitrari, o risultano da una lesione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). Nuovi fatti e prove sono ammessi alle condizioni previste dall' art. 99 LTF . Ciò vale anche per i ricorsi in materia di doppia

imposizione intercantonale. Un esame libero si impone solo quando gli ulteriori Cantoni implicati contestano l'accertamento dei fatti in relazione a loro decisioni di tassazione cresciute in giudicato, adducendo prove sulle quali chi ricorre non ha ancora potuto esprimersi, o facendo valere fatti relativi ad aspetti che il contribuente non può sollevare (sentenza 9C_639/2022, citata, consid. 2.2).

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 se un contribuente è tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo lasso di tempo (doppia imposizione attuale), oppure se un Cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale (doppia imposizione virtuale; DTF 148 I 65 consid. 3.1).

E. 3.2

Il giudizio impugnato conferma la correttezza delle tassazioni per appartenenza economica (stabilimento d'impresa) emesse dall'autorità ticinese per il 2013, 2014, 2015 e 2016. Siccome per gli stessi periodi fiscali già sussistono decisioni con le quali, in contrasto con le tassazioni del Cantone Ticino, altri Cantoni hanno assoggettato la ricorrente alla loro sovranità fiscale, è data una doppia imposizione attuale.

E. 4.1

Oggetto di litigio è l'imposizione della ricorrente per i periodi fiscali 2013, 2014, 2015 e 2016. La Camera di diritto tributario ha riassunto le posizioni dell'Ufficio tassazione delle persone giuridiche del Cantone Ticino e della ricorrente in questi termini: (...) l'autorità fiscale, appellandosi ai principi dell'affidamento e della buona fede, ritiene che la fattispecie esposta con il riling, ed alla base della sua sottoscrizione, divergerebbe da quella poi concretamente realizzatasi, motivo per il quale non ritiene vincolante il riling. Ha pertanto poi stabilito di procedere ad un riparto degli utili seguendo un metodo applicabile ai grandi cantieri, ossia quello della dimensione dell'opera. Di diversa opinione la contribuente, la quale sostiene che non è avvenuto alcun mutamento della fattispecie e che pertanto il riling sarebbe vincolante per le parti ed esplicherebbe integralmente i suoi effetti: nessuna garanzia sarebbe mai stata data in relazione ai lavoratori impiegati in Ticino. Per quanto concerne il metodo di riparto dell'utile scelto dall'UTPG, la contribuente ritiene lo stesso errato ed in contrasto con la giurisprudenza del Tribunale federale. Per le imprese di fabbricazione e costruzione il metodo corretto sarebbe quello che fa riferimento ai fattori di produzione di lavoro e capitale."

E. 4.2

Dopo avere esposto il quadro legale di riferimento, la Corte cantonale ha quindi osservato: (a) che è innegabile che l'insorgente, società tedesca con stabilimenti d'impresa in Svizzera, durante il periodo di costruzione della galleria ferroviaria di base del San Gottardo abbia adempiuto i presupposti per l'assoggettamento alle imposte nei Cantoni in cui si è svolta la realizzazione di detta opera; (b) che la ricorrente non contestava il proprio assoggettamento (anche) nel Cantone Ticino, e il metodo di ripartizione dell'utile alla base delle decisioni di tassazione delle autorità fiscali ticinesi andava condiviso, mentre per il metodo di ripartizione che era stato concordato tra le parti ciò non era il caso; (c) che il documento sottoscritto tra l'autorità fiscale ticinese e A._____ GmbH [DE] il 15 ottobre 2013 (precedente consid. A.c) non poteva essere qualificato come un riling o un accordo

transattivo e che l'insorgente non poteva riferirsi al principio della buona fede rispettivamente dell'affidamento per censurare la decisione dell'autorità fiscale di non ritenerlo vincolante; (d) che per la denuncia della violazione del divieto della doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.), la ricorrente doveva rivolgersi al Tribunale federale; (e) che l'audizione dei testi proposti dall'insorgente e la produzione di ulteriore documentazione, richiesta dall'autorità fiscale, non erano necessarie, spiegandone le ragioni.

E. 4.3

Riferendosi al divieto della doppia imposizione intercantonale e al principio dell'affidamento, la ricorrente sostiene per contro che il documento sottoscritto il 15 ottobre 2013 tra la sua rappresentante di quel tempo e l'autorità fiscale ticinese fosse un riling e che quest'ultima vi sia vincolata. Indica inoltre che il metodo di ripartizione dell'utile concordato tra le parti era conforme all' art. 127 cpv. 3 Cost. Denuncia infine la lesione del diritto di essere sentita e un accertamento dei fatti manifestamente inesatto. Come fatto dalla Corte cantonale, bisogna innanzitutto esaminare la conformità all' art. 127 cpv. 3 Cost. del metodo di ripartizione concordato. Se, a differenza di quanto deciso nel giudizio impugnato, la risposta fosse affermativa, il ricorso andrebbe accolto già per questo motivo (cfr. sentenza 2C_1116/2018 del 5 agosto 2020 consid. 6).

E. 5.1

Confrontati con imprese intercantionali, è necessario procedere a una ripartizione proporzionale dell'onere fiscale tra il Cantone di sede e quelli nei quali si trovano gli stabilimenti d'impresa (DTF 93 I 415 consid. 3 e sentenza 2P.340/2006 del 10 settembre 2007 consid. 2.2, con riferimenti; ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4a ed. 2000, § 26 n. 3). A tal fine, gli utili e il capitale dell'impresa intercantonale vengono suddivisi proporzionalmente tra i singoli domicili fiscali dell'impresa (sentenza 2C_1116/2018, citata, consid. 7.3.1).

E. 5.2

In base alla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di divieto della doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.), l'utile imponibile delle imprese intercantionali è ripartito in quote tra gli stabilimenti d'impresa, compresa la sede, in funzione dell'importanza che hanno nel suo conseguimento, facendo capo al metodo diretto o al metodo indiretto (DTF 138 I 297 consid. 4.1). Il metodo diretto è generalmente favorito rispetto ad altri metodi. Esso prevede che il risultato complessivo dell'impresa intercantonale venga suddiviso sulla base di conti separati, tenuti dai singoli stabilimenti d'impresa. Il metodo diretto presuppone però che gli stabilimenti d'impresa tengano una contabilità separata e che operino in modo del tutto indipendente. In caso contrario, si applica il metodo indiretto, che prevede di ripartire il risultato complessivo tra i Cantoni con organizzazione stabile e il Cantone di sede sulla base di fattori ausiliari, definiti secondo il tipo di attività che viene svolta dall'impresa (DTF 146 II 111 consid. 3.4; sentenza 2C_1116/2018, citata, consid. 7.3.1; HANNES TEUSCHR/FRANK LOBSIGER, Steuerausscheidung des Unternehmensgewinns, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [curatori], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2a ed. 2021, n. 1 segg ad § 31).

E. 5.3

Ora, tra gli stabilimenti d'impresa rientrano anche cantieri dell'entità di quello gestito a sud delle Alpi per la costruzione della galleria ferroviaria di base del San Gottardo dalla ricorrente, la quale del resto non contesta il proprio assoggettamento limitato nel Cantone Ticino (art. 42 cpv. 2 LTF ; sentenze 9C_639/2022, citata, consid. 5; 2C_518/2010 del 9 febbraio 2011 consid. 4.3 segg.). Siccome dai fatti accertati nel giudizio impugnato (art. 105 cpv. 1 LTF) risulta che una contabilità separata rispettivamente un'attività indipendente dello stabilimento d'impresa gestito nel Cantone Ticino non sono dati, è d'altra parte corretta l'applicazione del metodo indiretto in luogo di quello diretto. Resta però da verificare se il metodo concordato tra le parti, che fa riferimento ai salari pagati ai dipendenti impiegati sul territorio dei Cantoni coinvolti (precedente consid. A.c), sia conforme all' art. 127 cpv. 3 Cost.

E. 5.4

Prima di rispondere negativamente a questa domanda, l'istanza inferiore ha premesso che il riconoscimento del diritto ad una quota delle imposte cantonali ai Cantoni dove sorgono cantieri di particolare importanza è il frutto di un cambiamento di giurisprudenza relativamente recente e che non esiste una casistica significativa. Detto ciò, ha osservato che quando si opta per un metodo di riparto basato sui fattori di produzione, come è d'uso per le imprese di fabbricazione, tra cui rientrano le imprese di costruzione, bisogna riferirsi sia al fattore "lavoro", determinato in base ai salari corrisposti, sia al fattore "capitale", determinato in base agli attivi e alle pigioni versate. Il solo riferimento alla massa salariale non sarebbe giustificato e l'assenza di strutture fisse nei differenti Cantoni, che nel caso dei cantieri edili mancano per definizione, dovrebbe portare all'applicazione di un altro metodo.

E. 5.5

Come indicato nell'impugnativa, la conclusione della Camera di diritto tributario, secondo cui il metodo di riparto dell'utile concordato tra la ricorrente e le autorità fiscali ticinesi contrasta con l' art. 127 cpv. 3 Cost. , non può essere condivisa.

E. 5.5.1

Nel caso di imprese di fabbricazione, tra le quali rientrano le imprese di costruzione, ci si fonda di regola sui fattori di produzione del "capitale" e del "lavoro", procedendo poi a una capitalizzazione (DTF 146 II 111 consid. 3.4, con riferimenti; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3a ed. 2015, pag. 106 segg.). Più in generale, l'applicazione del metodo indiretto richiede però di individuare i criteri ausiliari che meglio si adattano, nel caso specifico, ad una presa in considerazione adeguata dello stabilimento d'impresa in relazione alla società di cui fa parte (DTF 103 Ia 233 consid. 3b; 95 I 431 consid. 4; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2a ed. 2013, n. 947; HÖHN/MÄUSLI, op. cit., § 26 n. 25).

E. 5.5.2

Proprio un approccio di questo tipo dev'essere adottato anche nel caso dello stabilimento d'impresa della ricorrente, costituito dal cantiere da essa gestito a sud delle Alpi per la costruzione della galleria ferroviaria di base del San Gottardo. In effetti, il fattore "capitale" è determinato in base agli attivi e alle pigioni versate, ma questi due elementi (fabbriche, uffici, magazzini, ecc. di proprietà o presi in locazione) non erano presenti, di modo che non potevano nemmeno essere presi in considerazione quale criterio di ripartizione dell'utile. D'altra parte, la sola assenza di tali indicatori nel caso specifico non può nemmeno bastare a scartare la presa in considerazione del fattore di produzione costituito dal "lavoro", quale

criterio espressamente previsto dalla giurisprudenza (precedente consid. 5.5.1), e ciò vale tanto più se si considera che esso ben si attaglia anche alla fattispecie, relativa alla realizzazione, da parte di dipendenti specializzati, di un'opera di ingegneria ferroviaria unica nel suo genere (nello stesso senso, cfr. anche la risposta al ricorso dalle autorità fiscali del Cantone Nidvaldo).

E. 5.5.3

Con la ricorrente va infine osservato che la conclusione della Corte cantonale, secondo cui il metodo di ripartizione concordato contrasta con l' art. 127 cpv. 3 Cost. , non è priva di contraddizioni. In effetti, quest'ultima pare negare l'applicazione dei criteri di ripartizione dell'utile previsti dal Tribunale federale perché, contrariamente a uno stabilimento d'impresa, un cantiere non ha strutture fisse (precedente consid. 5.4). Tuttavia, cantieri con le caratteristiche di quello gestito dalla ricorrente nel Cantone Ticino vengono considerati degli stabilimenti d'impresa nonostante l'assenza di strutture fisse e permanenti (DTF 110 Ia 190 consid. 4c; sentenze 9C_70/2023 del 13 febbraio 2024 consid. 5.3; 2C_518/2010, citata, consid. 5.3). Una volta ammessa l'esistenza di uno stabilimento d'impresa di questo tipo bisogna quindi anche applicare i metodi di ripartizione dell'utile previsti per le imprese di costruzione, altrimenti si cade in contraddizione.

E. 5.6

Per quanto precede, il metodo concordato tra la ricorrente e l'autorità fiscale ticinese è conforme all' art. 127 cpv. 3 Cost. e, nella misura in cui è ammissibile, la conclusione principale della ricorrente, che ne chiede l'applicazione, dev'essere condivisa.

E. 6.1

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso rivolto contro il Cantone Ticino dev'essere accolto. La sentenza del 6 marzo 2024 della Corte cantonale dev'essere annullata e l'incarto rinviato alla Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino per nuova tassazione, in base al metodo di ripartizione dell'utile indicato nell'accordo del 15 ottobre 2013. Ammessa la conformità all' art. 127 cpv. 3 Cost. di tale metodo non è necessario approfondire né il carattere vincolante dell'accordo né esprimersi sulle ulteriori censure e conclusioni formulate nell'impugnativa (precedente consid. 4.3).

E. 6.2

La causa è nel contempo rinviata alla Corte cantonale, affinché statuisca di nuovo su spese e ripetibili per la procedura cantonale.

E. 6.3

Le spese della procedura davanti al Tribunale federale sono poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, soccombente e toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). Lo Stato del Cantone Ticino dovrà inoltre corrispondere alla ricorrente, patrocinata da legali, un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF).

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