

BGer 9C_390/2025 vom 16. Dezember 2025

Bundesgericht, 2025-12-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_390_2025

FR: TF 9C_390/2025 du 16 décembre 2025

IT: TF 9C_390/2025 del 16 dicembre 2025

Erwägungen

E. 1.1

Redatto nei termini di legge (art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria del giudizio contestato, con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), il gravame dev'essere trattato come ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF).

E. 1.2

La conclusione eventuale indirizzata contro il Cantone San Gallo e contro il Cantone Obvaldo con la quale, in caso di conferma parziale o totale della decisione di assoggettamento, viene chiesto di eliminare la doppia imposizione "attraverso l'annullamento delle decisioni di tassazione dei Cantoni di sede (San Gallo per il 2017 e 2018 e Obvaldo dal 2018 al 2022) " è tuttavia inammissibile. In effetti, nell'ambito di ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale, l'impugnazione della pronuncia di ultima istanza di uno dei Cantoni interessati può essere accompagnata da quella di decisioni di tassazione non più impugnabili con rimedi di ricorso ordinari di altri Cantoni (sentenza 9C_639/2022 del 22 novembre 2023 consid. 1.2). Una simile richiesta va però sostanziata, così da permettere al Tribunale federale di individuare le decisioni di tassazione cresciute in giudicato che debbono essere eventualmente annullate, ciò che non è stato fatto (nello stesso senso, cfr. la sentenza 9C_412/2025 del 12 novembre 2025 consid. 1.3). Di conseguenza, non occorrerà esprimersi nemmeno sulle richieste formulate in via eventuale dal Cantone Obvaldo.

E. 2.1

Di principio, il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF). 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 formulata con precisione, altrimenti non può essere approfondita (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 invece 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

L'oggetto di litigio è l'assoggettamento illimitato della ricorrente nel Cantone Ticino nei periodi fiscali 2017-2022.

E. 3.1

Una persona giuridica è assoggettata all'imposta in virtù della sua appartenenza personale se ha la sede o l'amministrazione effettiva nel Cantone (art. 60 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]; art. 20 cpv. 1 LAID [RS 642.14]). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è di regola illimitato (art. 62 cpv. 1 LT/TI; DTF 146 II 111 consid. 4.1).

Secondo la giurisprudenza in materia di divieto della doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.), il domicilio fiscale principale di una persona giuridica è di norma determinato dalla sede sociale, scelta liberamente, fissata negli statuti e iscritta a registro di commercio. Non ci si fonda però sulla sede formale quando ad essa si contrappone un altro luogo, dove sono esercitate la direzione e l'amministrazione, o quelle attività di gestione che di solito si concentrano alla sede statutaria. In tal caso, che si verifica se la sede non rispecchia i rapporti reali ed appare stabilita ad arte, è determinante il luogo della direzione e dell'amministrazione effettiva (DTF 150 II 321 consid. 3.1; sentenza 9C_321/2024 del 4 novembre 2024 consid. 3.2).

E. 3.2

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, è decisivo quello in cui è svolta in maniera preponderante. L'amministrazione effettiva, nel senso descritto, dev'essere distinta: da una parte, dall'attività puramente amministrativa; d'altra parte, dall'attività che viene svolta dagli organi supremi della società, quando essi si limitano al controllo sulla direzione operativa ed a prendere delle decisioni di principio (DTF 151 II 466 consid. 4.1; 150 II 321 consid. 3.2; sentenza 9C_424/2024 del 29 aprile 2025 consid. 3.2).

E. 3.3

Nel diritto fiscale, la ripartizione (oggettiva) dell'onere della prova segue le regole previste dall' art. 8 CC . La questione della ripartizione oggettiva dell'onere della prova si pone però solo se, nonostante gli accertamenti svolti dall'autorità fiscale, conformemente agli obblighi che le incombono in tale ambito, i fatti rilevanti continuano a restare non provati (DTF 151 II 466 consid. 4.2; 148 II 285 consid. 3.1.3). Quando, come nella fattispecie, un Cantone sostiene che l'amministrazione effettiva di una società si trova sul suo territorio e che ciò ne determina l'assoggettamento (illimitato) per appartenenza personale, esso adempie all'onere della prova se i fatti accertati permettono di giungere a tale conclusione con una verosimiglianza preponderante. Se non è il caso, deve sopportare le conseguenze dell'assenza di prove (DTF 151 II 466 consid. 4.2 e 4.5.3; 150 II 321 consid. 3; sentenze 9C_424/2024, citata, consid. 3.3).

E. 4.1

Nel suo gravame, l'insorgente critica tra l'altro l'accertamento dei fatti in relazione al periodo fiscale 2017. Come riconosciuto anche nel ricorso al Tribunale federale, censure che mirano a ridiscutere l'accertamento dei fatti e l'apprezzamento delle prove hanno per

oggetto degli aspetti che questa Corte rivede nell'ottica ristretta del divieto d'arbitrio (art. 106 cpv. 2 LTF ; sentenza 9C_447/2024 del 15 gennaio 2025 consid. 3.1).

E. 4.2

Nella fattispecie, una lesione dell' art. 9 Cost. non è però sostanziata, perché in relazione a fatti e prove l'arbitrio viene semplicemente evocato ("la ricorrente ritiene inoltre che vi sia arbitrarietà (art. 9 Cost.) da parte della CDT per quanto segue") e ciò non basta. In effetti, l'arbitrio nell'accertamento della fattispecie e/o nell'apprezzamento delle prove è dato se 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, o se ha tratto deduzioni insostenibili (DTF 143 IV 500 consid. 1.1), e attraverso aggiunte e precisazioni o la denuncia di errori o inesattezze, come quelle contenute nel ricorso, una manifesta insostenibilità del giudizio cantonale non è dimostrata (sentenze 9C_447/2024, citata, consid. 3.2.1; 9C_510/2024 del 31 ottobre 2024 consid. 5.3.1).

E. 4.3

Nel seguito, resta da verificare se - in base ai fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF) - la conferma dell'assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino per i periodi fiscali 2017-2022 possa essere condivisa.

E. 5.1

Quando viene sostenuto che l'amministrazione effettiva di una società si situa in un altro Cantone da quello della sua sede, bisogna esaminare innanzitutto la situazione riscontrata in quel Cantone. In effetti, o si può stabilire, con verosimiglianza preponderante, che l'amministrazione effettiva della società è svolta in luogo diverso dalla sede - che può essere il domicilio dell'amministratore o un altro posto - o non è così, e non si può nemmeno considerare il domicilio dell'amministratore come una sorta di domicilio fiscale sussidiario, perché il diritto armonizzato non indica tale criterio ma solo quello della sede o dell'amministrazione effettiva (precedente consid. 3; DTF 151 I 466 consid. 4.5.1 e 4.5.2; sentenza 9C_504/2024 del 19 marzo 2025 consid. 7.1).

E. 5.2

Come l'autorità fiscale ticinese, la Camera di diritto tributario ha considerato che nel periodo 2017-2022 l'amministrazione effettiva della ricorrente fosse nel Cantone Ticino e fosse nelle mani di F._____. In proposito ha osservato che:

(a) agli atti figura un contratto di lavoro, con effetto dal 1° febbraio 2018, col quale F._____ veniva assunta dalla ricorrente come consulente; il luogo di lavoro è indicato alla sede della società, ma il foro per eventuali controversie è quello di U._____; il foro di U._____ è stato mantenuto anche quando, nel maggio 2019, il contratto è stato modificato e il tasso di attività è passato dal 30% al 70%;

(b) dai conteggi forniti dalla "Ausgleichskasse" del Cantone Obvaldo risulta che nei periodi fiscali 2018-2021 F._____ fosse l'unica dipendente attiva per la società;

(c) nonostante il contratto di lavoro citato avesse effetto solo dal 1° febbraio 2018, una valutazione delle prove agli atti, comprendenti anche l'attestazione di un versamento di fr. 16'610.- con la causale "stipendio 2017", doveva portare a concludere che F._____ lavorasse per la ricorrente già nel 2017;

(d) dal 24 luglio 2015 F._____ è amministratrice unica, con firma individuale di G._____ SA, con sede a U._____, e dal 2 marzo 2016 è diventata membro del suo consiglio di amministrazione; detta società detiene l'intero pacchetto azionario della ricorrente;

(e) dal 9 marzo 2016 al 19 gennaio 2018 F._____ ha trasferito il proprio domicilio in Gran Bretagna, ma ha mantenuto i propri incarichi in seno a G._____ SA; dal 22 gennaio 2018 F._____ è stata assunta quale dipendente anche da quest'ultima società e dal 2013 in avanti era pure dipendente di H._____ SA, con sede a V._____ (TI);

(f) già nel 2012 la ricorrente operava attraverso un conto di un istituto bancario di U._____ (I._____ SA); anche nel seguito ha fatto capo a una banca di U._____ (J._____ SA);

(g) sia per la sede di San Gallo che per quella nel Canton Obvaldo l'insorgente aveva sottoscritto un contratto di domiciliazione per un importo annuo di fr. 3'000.- rispettivamente di fr. 2'400.-.

E. 5.3

Ora, per il periodo fiscale 2017, i fatti che risultano dal giudizio impugnato non permettono di giungere alla conclusione che - con una verosimiglianza preponderante - l'amministrazione effettiva della società fosse svolta da F._____ nel Cantone Ticino.

E. 5.3.1

Il 9 marzo 2016 F._____ si è trasferita dal Cantone Ticino alla Gran Bretagna, dove ha risieduto fino al 19 gennaio 2018. Già per questo motivo risulta quindi molto difficile concludere - con verosimiglianza preponderante - che nel 2017 l'amministrazione effettiva della ricorrente sia stata svolta proprio da questa persona nel Cantone Ticino e ciò vale quand'anche vi possano essere indizi che la stessa avesse cominciato a lavorare per la ricorrente proprio nel 2017, come sostenuto dall'istanza inferiore (giudizio impugnato, consid. 6.2.2 seg.).

E. 5.3.2

Al grado di prova della verosimiglianza preponderante in merito ad un'amministrazione effettiva nel Cantone Ticino non conduce d'altra parte l'aggiunta dell'indicazione relativa al ruolo di membro del consiglio di amministrazione, con diritto di firma individuale, ricoperto da F._____ in G._____ SA, con sede a U._____, a partire dal 2 marzo 2016, o l'attività svolta dal 2013 per H._____ SA di V._____. Tali attività non vengono infatti specificate a tal punto da potere quantificare una presenza costante (o per lo meno regolare) a U._____ di F._____, in un periodo in cui aveva domicilio all'estero. A priori escluso è quindi anche di potere concludere che - quando rientrava a U._____ dalla Gran Bretagna - F._____ si occupava dell'amministrazione effettiva della ricorrente.

E. 5.3.3

Contrariamente a quanto deciso dall'istanza inferiore, in merito al periodo fiscale 2017, il giudizio impugnato, che conferma la decisione di assoggettamento dell'autorità fiscale ticinese, non può essere di conseguenza condiviso.

E. 5.4

La prova della verosimiglianza preponderante in merito a un'amministrazione effettiva nel Cantone Ticino, richiesta dall'autorità fiscale che rivendica l'assoggettamento fiscale illimitato nel proprio Cantone (precedente consid. 3.3), dev'essere per contro ammessa per i periodi fiscali successivi (2018-2022). In effetti, dalla sentenza cantonale rispettivamente dagli atti ai quali quest'ultima rinvia risulta che:

- (a) F. _____ era l'unica dipendente della società e anche l'unica persona che si occupava della sua amministrazione effettiva;
- (b) dal gennaio 2018 F. _____ aveva di nuovo il domicilio a U. _____, dove era pure attiva professionalmente a tempo pieno per altre due società; da un lato, per K. _____, V. _____, sulla base di un contratto che prevedeva un'attività di 45 ore settimanali a V. _____ o in trasferta; d'altro lato, per G. _____ SA, U. _____, sulla base di un contratto sottoscritto il 19 gennaio 2018, con grado di occupazione al 100% e sede di lavoro a U. _____;
- (c) agli atti figura un contratto di lavoro anche con la ricorrente, con effetto dal 1° febbraio 2018, col quale F. _____ è assunta in qualità di consulente; il luogo di lavoro è indicato alla sede della società ma il foro per eventuali controversie è quello di U. _____; questo foro è stato mantenuto anche quando, nel 2019, il contratto è stato modificato e il tasso di attività è passato dal 30% al 70%;
- (d) sia per la sede di San Gallo (fino al 20 giugno 2018) che per quella successiva, nel Canton Obvaldo, esistono solo contratti di domiciliazione per importi annui esigui; per l'intero periodo di attività non sono inoltre note relazioni bancarie se non quelle presso la I. _____ SA, U. _____ e la J. _____ SA, U. _____.

E. 5.5

Ad una diversa conclusione in merito ai periodi fiscali 2018-2022 non portano nemmeno le argomentazioni che vengono addotte dal Cantone Obvaldo nella risposta al ricorso.

E. 5.5.1

La Camera di diritto tributario non ha adottato una visione "entweder/oder" secondo cui, siccome nei Cantoni di sede non vi era infrastruttura, l'amministrazione effettiva della ricorrente dovesse per forza trovarsi nel Cantone Ticino. Constatato come la ricorrente stessa sostenesse che l'attività societaria poteva essere svolta senza una "sede fissa d'affari" e che l'amministrazione effettiva era nelle mani di F. _____, i Giudici cantonali hanno semmai evidenziato come F. _____ vivesse a U. _____ e sempre a U. _____ fosse attiva in maniera più che preponderante anche professionalmente per altre due società, ragione per la quale era molto verosimile che pure l'attività per la ricorrente fosse esercitata da U. _____. Sempre in questa direzione, la Camera di diritto tributario ha poi evidenziato altri aspetti (conti bancari in istituti di U. _____, foro di U. _____ nei contratti di lavoro tra la ricorrente e F. _____, ritiro della decisione di assoggettamento inviata a W. _____ [OW] da parte della ditta con cui era stato concluso il contratto di domiciliazione; nel medesimo senso cfr. anche le sentenze 9C_321/2024, citata, consid. 7.1.2 e 9C_504/2024, citata, consid. 7.2).

E. 5.5.2

Nel contempo, è vero che la Camera di diritto tributario non si è soffermata nel dettaglio sull'attività svolta dalla ricorrente e sulle concrete modalità d'esercizio di questa attività. Sempre vero è però che questi aspetti sono stati oggetto di domande specifiche anche da

parte dell'autorità fiscale ticinese e che la ricorrente ha fornito in proposito solo delle risposte vaghe (giudizio impugnato, consid. D.a e D.b), ciò che può essere considerato un nuovo indizio del fatto che l'amministrazione effettiva era svolta nel Cantone Ticino, a U. _____, dove risiedeva e lavorava F. _____, unica dipendente della ricorrente, ma anche unica azionista di G. _____ SA, U. _____, che deteneva a sua volta l'intero pacchetto azionario della ricorrente (sentenza 9C_321/2025 del 23 ottobre 2025 consid. 3.3.2).

E. 6.1

Per quanto rivolto contro il Cantone Ticino, il ricorso dev'essere parzialmente accolto. Di conseguenza, la sentenza emessa il 12 giugno 2025 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino dev'essere riformata e la decisione di assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino per il periodo fiscale 2017 dev'essere annullata. Per quanto riguarda i periodi fiscali 2018-2022, il ricorso rivolto contro il cantone Ticino dev'essere invece respinto.

E. 6.2

Per quanto rivolto, in via eventuale, contro il Cantone San Gallo e il Cantone Obvaldo il ricorso è inammissibile (precedenti consid. B e 1.2 con riferimento ai periodi fiscali 2018-2022).

E. 6.3

Le spese giudiziarie per la sede federale vanno poste a carico della ricorrente e dello Stato del Cantone Ticino, toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF ; sentenze 9C_258/2024 del 21 maggio 2025 consid. 4; 9C_229/2023 del 20 luglio 2023 consid. 4.2). Lo Stato del Cantone Ticino dovrà inoltre corrispondere alla ricorrente, assistita da commercialisti professionisti, un'indennità ridotta per ripetibili per la sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF in relazione con l' art. 9 del regolamento del 31 marzo 2006 sulle spese ripetibili accordate alla parte vincente e sull'indennità per il patrocinio d'ufficio nelle procedure davanti al Tribunale federale [RS 173.110.210.3]). Non sono dovute ripetibili alle autorità fiscali intervenute in procedura (art. 68 cpv. 3 LTF).

E. 6.4

La causa è rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, per nuova pronuncia su spese e ripetibili per la procedura cantonale (art. 68 cpv. 5 e art. 107 cpv. 2 LTF).

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