

# **BGer 9C\_531/2023 vom 22. Mai 2024**

Bundesgericht, 2024-05-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_531\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_531_2023)

FR: TF 9C\_531/2023 du 22 mai 2024

IT: TF 9C\_531/2023 del 22 maggio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Redatto nei termini (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF ) dal destinatario del giudizio contestato ( art. 89 cpv. 1 LTF ), il gravame va esaminato come ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF; sentenza 2C\_294/2018 del 26 giugno 2018 consid. 1).

### **E. 1.2**

In questo contesto, 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 o risultano da una lesione del diritto ( art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). Nuovi fatti e prove sono ammessi alle condizioni previste dall' art. 99 LTF .

### **E. 2.1**

Il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio ( art. 106 cpv. 1 LTF ); di regola, si confronta però solo con gli argomenti proposti ( art. 42 cpv. 2 LTF ). La denuncia della violazione di diritti fondamentali va motivata con precisione ( art. 106 cpv. 2 LTF ).

### **E. 2.2**

Salvo nei casi menzionati dall' art. 95 LTF , che non sono qui pertinenti, con il ricorso in materia di diritto pubblico la violazione del diritto cantonale non è criticabile; di esso è possibile denunciare un'applicazione lesiva del diritto federale e, segnatamente, del divieto d'arbitrio o di altri diritti costituzionali ( DTF 137 V 143 consid. 1.2).

### **E. 3**

Oggetto di litigio sono l'obbligo del ricorrente di pagare una tassa di successione quale erede di B.\_\_\_\_\_ e l'ammontare del tributo.

### **E. 3.1**

Siccome l'insorgente sosteneva che l'ultimo domicilio di B.\_\_\_\_\_ fosse in Italia, la Corte cantonale ha dapprima rilevato che, in ambito di imposte di successione, la Svizzera e l'Italia non hanno concluso nessuna convenzione di doppia imposizione e che la fattispecie andava esaminata in base al diritto interno. Detto ciò, riguardo al quadro normativo vigente ha osservato (giudizio impugnato, consid. 2-3) :

(a) che il diritto ticinese sottopone all'imposta sulle successioni le trasmissioni di beni e di diritti e le liberalità per disposizione a causa di morte (art. 141 lett. b LT/TI) e che l'obbligazione tributaria nasce (tra l'altro) quando, al momento del decesso, il defunto aveva domicilio o dimora fiscali nel Cantone Ticino (art. 147 lett. a LT/TI);

(b) che il domicilio fiscale nel Cantone è dato se una persona vi risiede con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente o se il diritto federale le conferisce uno speciale domicilio legale (art. 2 cpv. 2 LT/TI) e che la determinazione dell'ultimo domicilio del de cuius si fonda sul domicilio fiscale definito dal diritto dell'imposta sul reddito e dalla giurisprudenza relativa al domicilio fiscale delle persone fisiche;

(c) che l'onere della prova in merito ai fatti costitutivi del domicilio spetta di principio all'autorità fiscale ma che, quando l'insieme delle circostanze permette di ammettere che l'ultimo domicilio del defunto si trovava in un determinato luogo, è compito del contribuente addurre i fatti necessari a capovolgere tale presunzione.

### **E. 3.2**

Passata all'esame del caso specifico, la Camera di diritto tributario ha confermato la decisione su reclamo, rilevando:

(a) che in base agli atti bisognava concludere che l'ultimo domicilio di B.\_\_\_\_\_ si trovava nel Cantone Ticino e che quand'anche così non fosse stato il riferimento a un domicilio fittizio sarebbe stato contrario al principio della buona fede (giudizio impugnato, consid. 4-6);

(b) che l'ammontare della tassa era corretto, perché aliquote più favorevoli, vincolanti in virtù del trattato di domicilio e consolare tra Svizzera e Italia del 22 luglio 1868 (RS 0.142.114.541), non erano determinanti (giudizio impugnato, consid. 7);

(c) che l'assunzione di ulteriori prove non era necessaria e che la copia della carta d'identità di B.\_\_\_\_\_, rilasciata a W.\_\_\_\_\_ (IT) nel 2014, non mutava l'esito del litigio (giudizio impugnato consid. 8).

### **E. 3.3**

Preso conoscenza dei contenuti della sentenza cantonale, l'insorgente riconosce che la Svizzera non ha concluso con l'Italia nessuna convenzione per evitare le doppie imposizioni in ambito di successioni e donazioni. Dopo essersi riferito all'art. 147 lett. a LT/TI, secondo cui l'obbligazione tributaria nasce quando il defunto aveva domicilio o dimora fiscali nel Cantone al momento del decesso, e all'art. 3 cpv. 2 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), relativo alla definizione del domicilio fiscale delle persone fisiche, sostiene però che il domicilio fiscale di B.\_\_\_\_\_ fosse in Italia e che nel Cantone Ticino non vi sia "nessun obbligo fiscale". Nel contempo, ribadisce che in base al trattato di domicilio e consolare del 22 luglio 1868 sarebbe applicabile un'aliquota dell'8%, pari a quella vigente in Italia in casi simili.

### **E. 4.1**

Nella misura in cui il ricorrente sostiene che l'ultimo domicilio di B.\_\_\_\_\_ si trovasse in Italia, il caso presenta degli elementi di estraneità. Come indicato nel giudizio impugnato e riconosciuto nel gravame, in materia di imposta di successione la Svizzera e l'Italia non hanno però concluso convenzioni bilaterali specifiche (al riguardo, cfr. anche ANDREA OPEL, Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit anderen Staaten, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 62 n. 21). Inoltre, la percezione delle imposte di successione non è di competenza federale bensì cantonale, di modo che la fattispecie è retta solo dalla legislazione ticinese (sentenza 2C\_971/2020 del 5 agosto 2021 consid. 2.2).

#### **E. 4.2**

Come rilevato dalla Camera di diritto tributario, il diritto ticinese sottopone all'imposta sulle successioni anche le trasmissioni di beni e di diritti e le liberalità per disposizione a causa di morte (art. 141 lett. b LT/TI). L'obbligazione tributaria nasce tra l'altro quando il defunto aveva domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 147 lett. a LT/TI) e il domicilio fiscale nel Cantone è dato quando una persona vi risiede con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale (art. 2 cpv. 2 LT/TI).

#### **E. 4.3**

Ora, in relazione al quadro giuridico, il ricorrente fa innanzitutto valere una violazione dell'art. 3 cpv. 2 LIFD. Così argomentando, non considera però che, quand'anche sia stato interpretato facendo riferimento al diritto federale e alla giurisprudenza in materia, il concetto di domicilio sul quale si basa il giudizio impugnato è di diritto cantonale e che per rimmetterlo in discussione è necessario dimostrare la violazione di un diritto costituzionale (precedente consid. 2.2; sentenza 2C\_971/2020 del 5 agosto 2021 consid. 7.2).

Una simile critica non viene però presentata. D'altra parte, nella misura in cui mira a denunciare l'accertamento e l'apprezzamento dei fatti e a mettere in evidenza una serie di aspetti che avrebbero dovuto portare la Corte cantonale a decidere che l'ultimo domicilio di B. \_\_\_\_\_ si trovava in Italia e non in Svizzera, l'insorgente pone di nuovo una questione che il Tribunale federale rivede solo nell'ottica del divieto d'arbitrio (sentenze 9C\_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.2).

#### **E. 4.4**

L'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento (anche anticipato) 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).

Chi ricorre deve argomentare, per ogni accertamento di fatto criticato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, perché l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile di influenzare l'esito del litigio nel suo complesso (art. 97 cpv. 1 LTF; DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenza 9C\_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.3).

#### **E. 4.5**

Nel p.to III dell'impugnativa, una violazione dell'art. 9 Cost. non è dimostrata. In effetti, pur facendo uso di termini quale "apprezzamento sommario e manifestamente errato" e considerando "lapalissiano, insindacabile, e finanche comprovato" che B. \_\_\_\_\_ non avrebbe avuto la volontà di trasferirsi durevolmente in Svizzera, in tale sede il ricorrente si limita a fornire una propria lettura di singoli aspetti (interpretazione del testamento olografo, custodia in Svizzera degli averi patrimoniali, ecc.), e a contrapporla a quella contenuta nella sentenza impugnata, ciò che non basta (precedente consid. 4.4).

Sempre con riferimento al p.to III dell'impugnativa, va inoltre rilevato che le circostanze di fatto determinanti non sono quelle che sarebbero state addotte in sede cantonale o che emergerebbero dai documenti prodotti, bensì quelle che l'istanza inferiore ha ritenuto e che risultano dal suo giudizio (art. 105 cpv. 1 LTF) e che quando non si concorda con i fatti stabiliti nella sentenza cantonale non si può completarli, come ha scelto di fare anche

l'insorgente in relazione a una serie di aspetti (tra cui quelli relativi alla custodia in Italia dell'urna cineraria della madre di B.\_\_\_\_\_, all'immatricolazione di un'auto in Italia, ecc.). Va invece dimostrata una violazione del diritto di essere sentiti a causa della mancata presa in considerazione di prove, una lesione dell' art. 9 Cost. nell'apprezzamento (anche anticipato) delle prove addotte, o una violazione - sul piano costituzionale - di norme procedurali di diritto cantonale ( art. 106 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C\_753/2021 del 20 dicembre 2023 consid. 7.3.3 e 8.2).

#### **E. 4.6**

Resta pertanto da verificare - sulla base dei fatti che risultano dal giudizio impugnato, che non sono stati messi validamente in discussione e che vincolano il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ) - se la conferma dell'ultimo domicilio a V.\_\_\_\_\_ di B.\_\_\_\_\_ sia sostenibile e resista a una censura d'arbitrio ( art. 9 Cost. ).

A questa domanda - che impone di considerare che una violazione dell' art. 9 Cost. non è data quando una diversa soluzione sembri possibile, e non lo sarebbe nemmeno se questa soluzione dovesse sembrare preferibile, ma solo quando la decisione querelata è gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico indiscusso, o in contraddizione urtante con il sentimento di giustizia e di equità ( DTF 144 I 318 consid. 5.4) - va risposto in modo affermativo.

#### **E. 4.6.1**

In effetti, la conclusione della Camera di diritto tributario secondo cui l'ultimo domicilio di B.\_\_\_\_\_ era a V.\_\_\_\_\_ è supportata da una serie di indizi concordanti e in particolare:

(a) dal permesso di dimora in possesso del defunto a partire dal 2014 e dal fatto che egli era illimitatamente assoggettato alle imposte ordinarie fin dal suo arrivo in Svizzera;

(b) dalla locazione nel 2014 - a V.\_\_\_\_\_ - di un appartamento di 2.5 locali, sostituita nel 2018 dalla locazione di un appartamento più grande che, benché ammobiliato, aveva una metratura di 225.45 mq e comportava il pagamento di un canone mensile di fr. 1'880.-;

(c) dal pagamento dei premi mensili dell'assicurazione contro le malattie presso la cassa xxx;

(d) da quanto emerge dalle dichiarazioni fiscali 2014-2019 di B.\_\_\_\_\_ (indicazione del domicilio a V.\_\_\_\_\_, deposito della maggior parte degli averi patrimoniali su conti di una banca di V.\_\_\_\_\_, deposito di effetti personali, gioielli e monete d'oro per un valore di fr. 300'000.- in una cassetta di sicurezza a V.\_\_\_\_\_, dichiarazione delle case possedute in Italia quali case secondarie, ecc.);

(e) da quanto risulta dal testamento olografo sottoscritto da B.\_\_\_\_\_, celibe e senza figli, il 13 settembre 2015 a V.\_\_\_\_\_ (indicazione della residenza a V.\_\_\_\_\_, nomina di un esecutore testamentario a V.\_\_\_\_\_, assenza di rapporti con gli unici parenti residenti in Italia, richiesta di essere vegliato alla sua morte dalle suore di V.\_\_\_\_\_, quale ulteriore indizio del fatto che B.\_\_\_\_\_ riteneva V.\_\_\_\_\_ il luogo di "dimora abituale", dove probabilmente sarebbe deceduto);

(f) dalla pubblicazione del testamento - per opera dello stesso legale che oggi rappresenta il ricorrente - davanti al Pretore di V.\_\_\_\_\_, indicando che B.\_\_\_\_\_ era un cittadino italiano che aveva avuto il suo "ultimo domicilio in V.\_\_\_\_\_";

(g) dal rilascio del certificato ereditario da parte della Pretura di V. \_\_\_\_\_, in favore dell'erede e qui ricorrente, sempre con indicazione che l'ultimo domicilio di B. \_\_\_\_\_ si trovava "in V. \_\_\_\_\_";

(h) infine, dal fatto che sia il ricorrente che C. \_\_\_\_\_, partner registrato del primo, hanno indicato in sede di udienza di avere sempre incontrato B. \_\_\_\_\_ a V. \_\_\_\_\_, non in Italia.

#### **E. 4.6.2**

Nel contempo, sempre concordando con la Camera di diritto tributario va osservato:

(a) che, a comprova di un domicilio in Italia, vi sono solo le dichiarazioni rese dall'insorgente e poi riportate - senza svolgere ulteriori approfondimenti specifici - nell'atto notorio del notaio D. \_\_\_\_\_ di X. \_\_\_\_\_ (IT) e nel certificato successorio europeo;

(b) che la tesi sostenuta dal ricorrente secondo cui, in uno dei due appartamenti posseduti a W. \_\_\_\_\_ (IT) era pure impiegato del personale domestico, non è provata e non appare nemmeno verosimile, perché la quasi totalità delle relazioni bancarie di B. \_\_\_\_\_ era in Svizzera e non risulta che da questi conti siano stati versati degli stipendi;

(c) che l'autorità fiscale ticinese ha prodotto documentazione dalla quale emerge che, al momento del decesso, B. \_\_\_\_\_ era titolare di un conto presso la Banca xxx con un saldo di euro 2'438.34 e investimenti in titoli di euro 349.23 e che anche simili importi non sembrano indicare una vita abituale in Italia.

#### **E. 4.7**

Infine, in relazione alla questione dell'ultimo domicilio di B. \_\_\_\_\_, non sono determinanti neppure le ulteriori critiche sollevate, concernenti il certificato successorio europeo, il rimprovero di malafede nel far valere che B. \_\_\_\_\_ disponesse in Svizzera di un domicilio fittizio e l'irrilevanza della carta d'identità rilasciata a quest'ultimo dalle autorità di W. \_\_\_\_\_ (IT) nel 2014.

#### **E. 4.7.1**

La Corte cantonale ha negato il riconoscimento del certificato successorio europeo fatto allestire dal ricorrente al notaio D. \_\_\_\_\_ di X. \_\_\_\_\_ per le ragioni esposte nei considerandi 5.3 e 6.3 del giudizio impugnato. Con l'argomentazione sviluppata in tali sedi, l'insorgente si confronta tuttavia solo in modo frammentario, ciò che contrasta con l' art. 42 cpv. 2 LTF ( DTF 145 V 161 consid. 5.2). Anche a voler prescindere dalla constatazione dell'assenza di una motivazione sufficiente, va rilevato che il ricorso parte da un presupposto errato, perché indica come dagli atti risulterebbe che l'ultima residenza abituale di B. \_\_\_\_\_, corrispondente al suo ultimo domicilio, era in Italia, mentre non è così, in quanto una lettura del tutto sostenibile degli stessi porta alla conclusione contraria (precedente consid. 4.6).

#### **E. 4.7.2**

Siccome l'ultimo domicilio di B. \_\_\_\_\_ nel Cantone Ticino è stato confermato, non dev'essere esaminata nemmeno la critica all'argomentazione della Camera di diritto tributario secondo cui il riferimento, da parte dell'insorgente, ad un domicilio fittizio in Svizzera violerebbe il principio della buona fede (nel medesimo senso, cfr. la sentenza 2C\_190/2020 del 21 agosto 2020 consid. 9, dalla quale risulta comunque che la posizione del defunto e quella dell'erede vanno distinte e che un comportamento del primo non può

essere automaticamente imputato anche al secondo).

### **E. 4.7.3**

In relazione all'apprezzamento della carta d'identità ottenuta da B.\_\_\_\_\_ nel 2014 a W.\_\_\_\_\_ (IT), viene fatta valere la lesione del diritto estero relativo al rilascio di documenti di questo genere senza considerare che una simile violazione può essere motivo di ricorso al Tribunale federale solo alle condizioni previste dall' art. 96 LTF , che non sono qui date. In effetti, in cause pecuniarie, come quella in esame, la facoltà di riferirsi direttamente al diritto estero, per lamentarsi del fatto che esso non sarebbe stato applicato correttamente, è a priori esclusa ( art. 96 lett. b LTF e contrario). D'altra parte, il ricorrente non dimostra neppure che il giudizio impugnato comporti un'applicazione arbitraria di tale diritto ( DTF 143 II 350 consid. 3.2; sentenza 9C\_631/2022 del 30 giugno 2023 consid. 3.1).

### **E. 5**

Accertata la facoltà di imporre del Cantone Ticino, in ragione del fatto che al momento del decesso B.\_\_\_\_\_ aveva domicilio o dimora fiscali nel Cantone Ticino (art. 147 lett. a LT/TI), il giudizio impugnato va confermato anche per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota del 41% prevista dall'art. 164 LT/TI.

In effetti, rivolgendosi al Tribunale federale attraverso il proprio patrocinatore il ricorrente si limita a ribadire che, in base all' art. 5 del trattato di domicilio e consolare del 22 luglio 1868, sarebbe applicabile solo un'aliquota massima dell'8%, senza confrontarsi minimamente con le precise argomentazioni addotte nel giudizio impugnato per scartare tale ipotesi, (ivi, consid. 7.1-7.3, dai quali risulta che l' art. 5 del trattato prevede un principio di non discriminazione e mira ad impedire una disparità di trattamento che non è prospettabile in un caso come quello in esame). Di conseguenza - in assenza di violazioni manifeste, che occorrerebbe rilevare d'ufficio - la critica va scartata già per questo motivo ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 145 V 161 consid. 5.2).

### **E. 6**

Per quanto precede, il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie, seguono la soccombenza e vanno poste a carico dell'insorgente ( 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.