

BGer 9C_639/2022 vom 22. November 2023

Bundesgericht, 2023-11-22, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_639_2022

FR: TF 9C_639/2022 du 22 novembre 2023

IT: TF 9C_639/2022 del 22 novembre 2023

Erwägungen

E. 1.1

Inoltrato contro una sentenza in italiano del Tribunale d'appello ticinese, il ricorso è scritto in tedesco (art. 42 cpv. 1 LTF). In assenza di motivi per derogare alla regola prevista dall' art. 54 cpv. 1 LTF , anche il presente giudizio va però 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 (sentenze 2C_401/2020 del 28 luglio 2021 consid. 1.2.1, non pubblicato in DTF 148 I 65 ; 2C_152/2019 del 20 settembre 2019 consid. 1.4). Sono quindi lecite pure le richieste di annullamento e di riforma delle decisioni di tassazione emanate dal Cantone Zurigo il 7 aprile 2015 (2013), il 6 giugno 2016 (2014) e il 10 aprile 2017 (2015) e di annullamento di quella emanata dal Canton Vaud il 24 settembre 2018 (relativa al 2015, ma formulata soltanto in subordine, perché la ricorrente sostiene fin da principio l'esistenza di uno stabilimento d'impresa sia nel Cantone Ticino che nel Cantone Vaud).

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 in tal senso sono tuttavia inammissibili (sentenze 2C_533/2018 del 30 ottobre 2019 consid. 1.2).

E. 1.3

Con tale riserva, il ricorso è ammissibile e va esaminato nel merito perché ad un'entrata in materia non si oppone nemmeno l'eccezione di perenzione del diritto di ricorrere sollevata dall'autorità fiscale zurighese in risposta sostenendo che, nonostante nelle dichiarazioni fiscali a suo tempo presentate la contribuente avesse indicato l'esistenza di uno stabilimento d'impresa a U._____ (TI), ha in seguito riconosciuto le pretese avanzate dal Cantone Zurigo.

La giurisprudenza cui si riferisce quest'ultimo è stata infatti oggetto di un recente riesame, al termine del quale il Tribunale federale ha indicato che il riconoscimento della perenzione del diritto di ricorrere, che impediva l'entrata in materia su un ricorso in ambito di doppia imposizione intercantonale, non si giustifica più ed è data solo la possibilità di dimostrare, nel merito, l'esistenza di una situazione di abuso qualificato, ciò che il Cantone Zurigo per altro non fa (sentenza 9C_710/2022 del 17 agosto 2023 consid. 2, destinato a pubblicazione).

E. 2.1

Il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può rettificarli o completarli se sono manifestamente inesatti o risultano da una lesione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). L'eliminazione del vizio deve poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). Nuovi fatti e prove sono ammessi solo alle condizioni previste dall' art. 99 LTF (DTF 139 III 120 consid.3.1.2).

E. 2.2

Ciò vale anche per i ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale. Un esame libero dei fatti si impone però quando gli ulteriori Cantoni implicati nella procedura 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 - come la perenzione del diritto di tassare - che il contribuente non può sollevare (DTF 139 II 373 consid. 1.7; sentenze 2C_830/2021 del 14 giugno 2022 consid. 3.2; 2C_895/2019 del 30 novembre 2020 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; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3a ed. 2015, pag. 11 segg.).

E. 3.2

Il giudizio impugnato conferma la correttezza delle tassazioni per appartenenza economica (stabilimento d'impresa) emesse dall'autorità fiscale ticinese per il 2013, 2014 e 2015. Siccome, per gli stessi periodi, già sussistono decisioni con le quali il Cantone Zurigo ha assoggettato alla sua sovranità il 100% dell'utile e del capitale della ricorrente, è data una doppia imposizione attuale. Per lo stesso motivo, è data una doppia imposizione attuale anche in relazione alla tassazione per appartenenza economica (stabilimento d'impresa) emessa nei confronti dell'insorgente dall'autorità fiscale vodese per il 2015.

E. 3.3

Prima di trattare gli aspetti relativi alla doppia imposizione, va però esaminata l'eccezione di perenzione del diritto di tassare del Cantone Ticino, sollevata sempre in risposta dal Cantone Zurigo.

E. 4.1

In un rapporto di doppia imposizione intercantonale un Cantone perde il diritto di tassare se, pur conoscendo o potendo conoscere i fatti determinanti per l'imposizione, tarda oltre misura a fare valere la pretesa fiscale e se, nel caso questa fosse ammessa, un altro Cantone sarebbe tenuto a restituire i tributi percepiti in buona fede e ignorando la pretesa fiscale concorrente (DTF 139 I 64 consid. 3.2; 137 I 273 consid. 3.3.4; sentenza 2C_830/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.1).

Con riferimento al sistema postnumerando annuale, il Tribunale federale ha giudicato che il termine di perenzione scade in generale alla fine dell'anno che segue il periodo di tassazione. Di regola, in relazione al periodo fiscale "n" e al periodo di tassazione "n+1", la

perenzione interviene pertanto alla fine dell'anno "n + 2" (DTF 139 I 64 consid. 3.3; sentenza 2C_830/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.1).

Ciò vale però solo se - nell'anno "n+2" - il Cantone che intende procedere all'imposizione conosceva o doveva conoscere il suo diritto di tassare; in caso contrario, il rimprovero di avere "tardato oltre misura" non può essergli mosso (sentenze 2C_830/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.1; 2C_592/2018 del 1° ottobre 2019 consid. 4.1 e 4.2; ARTHUR BRUNNER/MICHAEL BEUSCH, Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechts und des Beschwerderechts betroffener Personen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Interkantonaales Steuerrecht, 2a ed. 2021, § 42 n. 22 segg.).

E. 4.2

Nella fattispecie, l'autorità zurighese giustifica l'eccezione di perenzione del diritto di tassare indicando: da un lato, che in relazione ai periodi fiscali 2013-2015 il Cantone Ticino ha imposto la ricorrente solo il 7 settembre 2017, nonostante avrebbe potuto avere conoscenza "dei fatti determinanti" già in precedenza; d'altro lato, che il Cantone Zurigo ha imposto l'insorgente in buona fede, perché le autorità ticinesi hanno fatto valere il loro diritto di tassare attraverso una telefonata ai colleghi zurighesi avvenuta il 6 aprile 2017, dopo che questi ultimi avevano emesso le tassazioni 2013 e 2014 e appena prima che emettessero la tassazione 2015.

E. 4.3

Già perché la buona fede sostenuta non è dimostrata, l'eccezione di perenzione del diritto di tassare dev'essere respinta.

Come rilevato dalla stessa autorità fiscale zurighese nella sua risposta, nelle dichiarazioni trasmesse al Cantone Zurigo per i periodi fiscali 2013-2015 l'insorgente ha infatti indicato anche l'esistenza di uno stabilimento d'impresa a U. _____ (TI), ragione per la quale il solo riferimento alla comunicazione del 6 aprile 2017 non dimostra nulla.

E. 5

In relazione alla conclusione principale (precedente consid. B.a) e alla situazione nel Cantone Ticino per i periodi fiscali 2013-2015, è litigiosa l'esistenza di uno stabilimento d'impresa a U. _____ (TI). Nel caso vada riconosciuta, non dev'essere per contro approfondita la questione del precipuo, perché la richiesta di confermare il tasso del 20% stabilito dalla Camera di diritto tributario non è di per sé contestata.

E. 5.1

Nel considerando 1 della sentenza impugnata, cui si può rinviare a titolo integrativo, la Corte cantonale ha presentato il quadro giuridico di riferimento in modo corretto. In tale contesto, ha anche rilevato che, conformemente alla giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale, si è in presenza di uno stabilimento d'impresa quando una società possiede impianti o installazioni permanenti che formano una parte dell'azienda fuori Cantone e per mezzo dei quali l'attività tecnica e commerciale della stessa è esercitata in misura qualitativamente e quantitativamente rilevante (DTF 134 I 303 consid. 2.2; sentenza 2C_797/2020 del 18 marzo 2021 consid. 2 con i riferimenti).

E. 5.2

Ora, secondo i fatti accertati dalla Corte cantonale, per i periodi fiscali in discussione la ricorrente disponeva a U. _____ (TI) di un appartamento di 6 locali, il cui canone di

locazione - in base a un contratto stipulato nel 2008 - era fissato in fr. 2'100.- al mese. L'esistenza di un impianto e/o di un'installazione permanente a disposizione dell'insorgente è pertanto certa e non è del resto contestata da nessuna delle parti in causa.

E. 5.3

Per giurisprudenza ci vuole però anche un'attività qualitativamente e quantitativamente rilevante, che il Cantone Zurigo non ritiene data.

E. 5.3.1

Per potere ammettere un'attività quantitativamente e qualitativamente di rilievo, richiesta dalla giurisprudenza per evitare un'eccessiva frammentazione della sovranità fiscale, l'attività svolta nello stabilimento deve rientrare in quella dell'impresa. Non è però necessario che essa contribuisca direttamente al conseguimento di utili, perché può anche essere di appoggio ad altri stabilimenti d'impresa o alla sede principale. Sono escluse solo attività puramente subordinate e accessorie (DTF 110 Ia 190 consid. 4b; sentenza 2C_797/2020 del 18 marzo 2021 consid. 3.1.1 con i riferimenti; Daniel de Vries Reilingh, Betriebsstätte, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, op. cit., § 11 n. 26 segg.).

E. 5.3.2

Le caratteristiche richieste sono adempiute anche nel caso in esame. Dagli accertamenti contenuti nel giudizio impugnato, dei quali non è dimostrato nessun apprezzamento arbitrario e che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), risulta infatti che l'appartamento locato dalla ricorrente a U._____ (TI) tra il 2008 e il 2017 non serviva solo per attività puramente accessorie e subordinate, rispettivamente a collaboratori che avevano bisogno di pernottare in loco, come sostenuto dalle autorità zurighesi, ma anche per la pianificazione, l'organizzazione e la coordinazione delle raccolte fondi per associazioni, società ed enti che poi venivano promosse nel Cantone Ticino, sia su suolo pubblico che su suolo privato.

A conferma di tale attività - svolta su incarico di... - va osservato: (a) che l'insorgente impiegava diversi dipendenti quali "dialogatori" attivi sul terreno; (b) che dal 2009 essa ha un responsabile per la Svizzera italiana nella persona di C._____, laureato in economia e assunto con molteplici mansioni ("Leitung Büro Tessin", "Kampagnenplanung", "staff employment/Einsatzplanung", "Standplatzplanung- und kontrolle", "Dialoger"; "Material", "Administratives", "Briefing", "Produktion/Spesen", "Leitung des Aussendienstes Tessin"); (c) che la corrispondenza relativa alle autorizzazioni per poter utilizzare il suolo pubblico per la posa di "bancarelle", prodotta nel corso della procedura, è tutta indirizzata a C._____, A._____ AG, U._____ (TI); (d) che l'indicazione "C._____, U._____ (TI) " risulta anche dal contratto concluso con Coop Société Cooperative e " (...) portant sur une surface d'exposition pour activité commerciale à durée déterminée" per la giornata del 16 maggio 2014; (e) che nei periodi fiscali in discussione la cifra d'affari raggiunta nel Cantone Ticino dalla ricorrente ammontava a fr. 866'965.- (2013), a fr. 1'069'500.- (2014) e a fr. 1'448'205.- (2015) ed era quindi di una certa importanza.

E. 5.3.3

Ad una differente conclusione non conduce l'obiezione delle autorità fiscali zurighesi, secondo cui l'attività effettiva sarebbe stata svolta sulla piazza pubblica e non nell'appartamento a U._____ (TI), in relazione al quale non sarebbero stati registrati a bilancio nemmeno attivi specifici (relativi a mobilio, computer, ecc.).

Da un lato, bisogna infatti rilevare che l'attività di raccolta fondi non può essere riferita al solo impiego dei "dialogatori" ma va intesa nel suo complesso, ciò che comprende consulenza alla clientela, pianificazione, organizzazione e coordinazione, con contestuale richiesta di autorizzazioni per l'uso del suolo pubblico, conclusione di contratti per l'uso di superfici private, ecc. D'altro lato, e al di là dell'assenza di specifici attivi a bilancio (relativi a mobilio, computer, ecc.), bisogna osservare che un carattere puramente subordinato e accessorio, tale da dover negare l'esistenza di uno stabilimento d'impresa, non può essere attribuito né all'attività dei "dialogatori" né a quella di C._____, che dal 2009 si occupa dell'attività della ricorrente su suolo ticinese, con risultati economici che non sono certo trascurabili e dei quali si è già detto.

E. 6

Sempre con riferimento alla conclusione principale, ma alla situazione nel Cantone Vaud (precedente consid. B.a), è litigiosa anche l'esistenza di uno stabilimento d'impresa a V._____ (VD), per il periodo fiscale 2015. In caso di risposta affermativa, non va per contro approfondita la questione del precipuo perché, pure qui, la richiesta di confermare il tasso del 20% relativo al precipuo non viene di per sé contestata.

E. 6.1

Chiamate ad esprimersi, le autorità fiscali vodesi rilevano di essere giunte ad ammettere l'esistenza di uno stabilimento d'impresa anche a V._____ (VD) perché, come a U._____ (TI), per lo svolgimento della propria attività la ricorrente può contare sia su spazi ad hoc, presi in locazione fin dal 2011, sia su personale, ciò che è dimostrato dalla massa salariale che nel 2015 sarebbe stata pari a fr. 1'553'281.-.

Nella loro risposta del 13 settembre 2022, le autorità fiscali zurighesi non mettono in discussione tali aspetti di fatto. Sostengono però nuovamente che l'attività societaria si svolge su suolo pubblico e non negli spazi locati, come per altro avrebbe ammesso l'insorgente medesima al p.to 5.2 dell'impugnativa, dove indicherebbe che questi spazi sono utilizzati solo per l'amministrazione.

E. 6.2

Anche in questo caso, la posizione del Cantone Zurigo - che ricalca quella sostenuta nei confronti della situazione nel Cantone Ticino - non può essere però condivisa. In effetti, nel p.to 5.2 dell'impugnativa l'insorgente fa riferimento sia ad attività amministrative che di pianificazione ("primär administrative Tätigkeiten und Planungsarbeiten") cui andava ad aggiungersi (nel caso di U._____ (TI)) la possibilità di uso quale alloggio ("ferner diente die Wohnung in den fraglichen Steuerperioden als Übernachtungsmöglichkeit").

Inoltre, va osservato che se a U._____ (TI) la ricorrente disponeva "solo" di un appartamento, anche se di 6 locali, il contratto concluso nel Cantone Vaud, che è stato prodotto già in sede cantonale e che prevede una pigione mensile di fr. 4'270.-, ha espressamente per oggetto dei locali commerciali su due piani, con delle vetrine, un wc-lavabo ed un ufficio.

E. 6.3

Preso atto della situazione descritta, l'esistenza di uno stabilimento d'impresa dev'essere quindi ammessa anche nel Cantone Vaud. L'ammontare della massa salariale indicata in risposta, l'infrastruttura della quale dispone la ricorrente, e la cifra d'affari conseguita nel 2015 nel Cantone Vaud, che risulta dagli atti cantonali e ammonta a fr. 5'213'445.-, portano

infatti a concludere, con ragionamenti analoghi a quelli per il Cantone Ticino, che anche l'attività svolta a V. _____ (VD) è tutt'altro che subordinata e accessoria.

E. 7.1

Di conseguenza, per quanto rivolto contro il Cantone Ticino e il Cantone Vaud e nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere respinto. Il giudizio impugnato e la decisione di tassazione del 24 settembre 2018 vanno confermate.

Per quanto rivolto contro il Cantone Zurigo, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere accolto. Le decisioni di tassazione ("Schlussrechnungen") del 7 aprile 2015 (2013), del 6 giugno 2016 (2014) e del 10 aprile 2017 (2015) vanno annullate e l'incarto va rinviato all'autorità fiscale zurighese per l'emissione di nuove tassazioni, che tengano conto delle tassazioni emesse nel Cantone Ticino e nel Cantone Vaud, come richiesto dall' art. 127 cpv. 3 Cost.

E. 7.2

In considerazione dell'accoglimento della sua conclusione principale la ricorrente va considerata come vincente e le spese giudiziarie vanno poste a carico del Cantone Zurigo, che ne ha chiesto il rigetto e che ha un interesse finanziario nella causa (art. 66 cpv. 1 e 4 LTF).

Il Cantone Zurigo deve inoltre corrispondere all'insorgente, rappresentata da una società di consulenza fiscale, un'indennità di rappresentanza per la sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; 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 altre autorità coinvolte (art. 68 cpv. 3 LTF).

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