

BGer 9C_658/2023 vom 21. März 2024

Bundesgericht, 2024-03-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_658_2023

FR: TF 9C_658/2023 du 21 mars 2024

IT: TF 9C_658/2023 del 21 marzo 2024

Erwägungen

E. 1.1

Redatta nei termini (art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria del giudizio contestato (art. 89 cpv. 1 LTF), l'impugnativa va esaminata come ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF). In questo contesto, il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). La denuncia della lesione di diritti fondamentali va formulata con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2).

E. 1.2

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 (DTF 139 III 120 consid. 3.1.2). Ciò vale anche per i ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale. Un esame libero si impone solo 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 che il contribuente non può sollevare (sentenza 9C_639/2022 del 22 novembre 2023 consid. 2.2).

E. 1.3

Nella risposta, l'amministrazione fiscale del Cantone Zugo indica di non avere emesso nessuna tassazione nei confronti della ricorrente e non formula ulteriori osservazioni di merito, di modo che le condizioni per un esame libero dei fatti non sono date. Non sono dimostrate nemmeno le condizioni per produrre nuovi documenti (art. 99 LTF). Di conseguenza, i documenti acclusi al ricorso che non si trovano già agli atti non possono essere considerati. Le specifiche critiche all'accertamento dei fatti e all'apprezzamento delle prove presentate dalla ricorrente saranno trattate in seguito.

E. 2

Oggetto di litigio è l'assoggettamento illimitato della ricorrente nel Cantone Ticino, in materia di imposte cantonali, dal 2017 in avanti.

E. 2.1

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 148 I 65 consid. 3.1; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3a ed.

2015, pag. 11 segg.).

E. 2.2

Nella misura in cui risulta che le autorità fiscali del Cantone Zugo non hanno ancora tassato la ricorrente, il Tribunale federale si deve esprimere su una fattispecie di doppia imposizione virtuale (sentenza 2C_888/2019 del 5 gennaio 2021 consid. 3.2).

E. 3.1

In base al diritto cantonale armonizzato, una persona giuridica è assoggettata all'imposta in virtù della sua appartenenza personale quando ha sede o amministrazione effettiva nel Cantone (art. 60 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100] rispettivamente art. 20 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è di regola illimitato (DTF 146 II 111 consid. 4.1).

E. 3.2

Nei considerandi in diritto della sentenza impugnata, ai quali si può rinviare a titolo integrativo, i principi che determinano la questione litigiosa sono stati esposti in modo corretto.

E. 3.2.1

Secondo la giurisprudenza in materia di 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, determinante è il luogo della direzione e dell'amministrazione effettiva (DTF 146 II 111 consid. 2.3.6; sentenza 2C_793/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.2.1).

E. 3.2.2

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 sopra descritto - si distingue a sua volta: da una parte, dall'attività puramente amministrativa; d'altra parte, dall'attività che è svolta dagli organi supremi della società, quando essi si limitano al controllo sulla direzione operativa e a prendere decisioni di principio (sentenza 2C_793/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.2.2).

E. 3.2.3

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). Di principio, quale aspetto che stabilisce il diritto di tassare, l'esistenza del domicilio fiscale va quindi sostanziata dall'autorità di tassazione. Se, in base agli elementi a

disposizione, e nonostante una sede che si trova altrove, l'amministrazione effettiva nel Cantone appare come molto probabile, la prova del contrario spetta al contribuente (sentenza 2C_793/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.2.3).

E. 4.1

Dopo avere riassunto le posizioni delle parti, la Corte cantonale ha confermato la correttezza della rivendicazione delle autorità ticinesi indicando (giudizio impugnato, consid. 2, 3.2.1) :

(a) che B._____ GmbH era di proprietà di E._____, il quale aveva concluso con D._____ un mandato fiduciario che prevedeva, tra l'altro, che le decisioni strategiche della società non potevano essere prese senza prima di consultare il fiduciante;

(b) che la ricorrente è stata iscritta nel registro di commercio del Cantone Zugo alla fine di agosto del 2017, ma ha sottoscritto un contratto di locazione soltanto un mese più tardi, e che oggetto dello stesso - con effetto dal 1° ottobre 2017 - era in realtà una domiciliazione, come attestato da un canone mensile molto esiguo, pari a fr. 350.-, con costi accessori inclusi e senza cauzione, per un locale in uso condiviso in una via centrale di Zugo;

(c) che l'esame del conto economico non ha permesso di evidenziare l'esistenza dei costi operativi tipici di un'azienda attiva nel settore delle criptovalute (spese informatiche e di telefonia, ecc.) e che la linea telefonica - messa a disposizione da F._____ GmbH, come i locali - non era comunque disponibile durante il mese di settembre del 2017, perché il trasferimento di quest'ultima società dal Cantone Ticino al Cantone Zugo è stato notificato per la fine di settembre del 2017;

(d) che a bilancio della ricorrente non sono stati attivati strumenti di lavoro e che, oltre a non disporre di una linea telefonica propria, la stessa indicava sulla carta intestata un numero di fax di G._____ SA, società fiduciaria per la quale opera D._____, che offre sul proprio sito internet la possibilità di domiciliazione nel Cantone Zugo per un importo mensile di fr. 513.- tutto compreso;

(e) che dall'analisi dei conti è emersa una fattura indirizzata a B._____ GmbH, in cui si fa riferimento, come interlocutrice della contribuente, a H._____, che non ha nulla a che vedere con B._____ GmbH, ma ha stretti legami con I._____ SA (già J._____ SA) e K._____ SA (già L._____ SA), con sede a U._____ (TI), presso le quali ha sempre lavorato anche E._____;

(f) che dall'analisi della contabilità è emerso che il contratto di gran lunga più redditizio concluso dalla contribuente quando era attiva in ambito di criptovalute è stato sottoscritto con M._____ LLC il 1° settembre 2017, ad appena un giorno dall'iscrizione a registro di commercio e in un momento in cui l'insorgente non disponeva né di un ufficio a Zugo, né di dipendenti, perché il contratto di lavoro con E._____, nel ruolo di "Geschäftsführer", è del 5/7 settembre 2017 con effetto al 12 settembre successivo, e il 1° settembre 2017 egli era ancora attivo (solo) per le società I._____ SA e K._____ SA di U._____ (TI);

(g) che, fino al 25 settembre 2017, le società I._____ SA e K._____ SA di U._____ (TI) detenevano anche la totalità delle quote di F._____ GmbH, molto nota in ambito di criptovalute, che hanno poi in parte ceduto a B._____ GmbH, quando F._____ GmbH ha spostato la sede da U._____ (TI) a Zugo, allo stesso recapito della ricorrente;

(h) che le prestazioni di B. _____ GmbH sono state fornite a società con sede nel Cantone Ticino o che hanno avuto sede a U. _____ (TI) per poi spostarla nel Cantone Zugo, al medesimo indirizzo dell'insorgente.

E. 4.2

In aggiunta, la Corte cantonale ha osservato che la conferma della decisione di assoggettamento della ricorrente non era incompatibile nemmeno con il fatto che, per i periodi fiscali 2017 e 2018, l'Ufficio di tassazione di V. _____ (TI) avesse ammesso che il domicilio di E. _____ era a Zugo, indicando (giudizio impugnato, consid 3.2.2) :

(a) che, formalmente, non era possibile verificare la legittimità delle tassazioni di E. _____ perché, contrariamente alla decisione di assoggettamento relativa all'insorgente, non erano state impugunate;

(b) che E. _____, dipendente di B. _____ GmbH in ragione del 40% dal 12 settembre 2017, ha mantenuto la propria occupazione presso le società I. _____ SA e K. _____ SA di U. _____ (TI), in ragione del 40%, anche dopo il trasferimento a Zugo, tra il 31 luglio 2017 e il 28 gennaio 2019;

(c) che, per il restante 20%, egli lavorava per F. _____ GmbH, che ha spostato la propria sede da U. _____ (TI) a Zugo il 28 settembre 2017, ma che è anch'essa oggetto di una rivendicazione di domicilio da parte della autorità fiscali ticinesi;

(d) che a meno di un anno e mezzo dal trasferimento di domicilio a Zugo - dove alloggiava in una camera che gli era stata sublocata da D. _____, con uso condiviso di cucina, bagno e lavanderia - E. _____ ha risposto il proprio domicilio nel Cantone Ticino (28 gennaio 2019), riprendendo immediatamente il lavoro presso K. _____ SA di U. _____ (TI) all'80%;

(e) che il "ciclo vitale" di B. _____ GmbH, in base allo scopo e alla ragione sociale originari (precedente consid. A, con riferimento all'attività in ambito di criptovalute), presenta una chiara coincidenza temporale con i vari spostamenti di domicilio di E. _____, dal Cantone Ticino al Cantone Zugo e ritorno;

(f) che il quadro complessivo descritto portava a concludere che l'attività di B. _____ GmbH era da sempre legata al Cantone Ticino e alla stretta interazione, per il tramite di E. _____, con K. _____ SA e I. _____ SA, con sede a U. _____ (TI).

E. 4.3

Dopo avere presentato gli elementi a favore del carattere meramente formale e fittizio della sede statutaria a Zugo, la Camera di diritto tributario ha infine aggiunto (giudizio impugnato, consid. 4) :

(a) che l'insorgente ha prodotto ampia documentazione volta ad attestare la presenza di E. _____ a Zugo, ma che determinante è solo il luogo dell'amministrazione effettiva della società;

(b) che, in base alle prove, l'amministrazione effettiva della ricorrente non veniva svolta a Zugo bensì a U. _____ (TI), presso gli uffici delle società I. _____ SA e K. _____ SA, dove ha continuato a lavorare anche E. _____, nonostante il suo temporaneo trasferimento nel Cantone Zugo.

E. 5.1

Davanti al Tribunale federale la ricorrente sostiene che la conclusione della Corte cantonale è il risultato di un accertamento inesatto ed arbitrario dei fatti. Osserva che l'assoggettamento nel Cantone Ticino viene basato su due motivi - da un lato, sulla gestione della società da parte di E._____, dipendente, oltre che della ricorrente, anche di I._____ SA e K._____ SA di U._____ (TI); d'altro lato, sul fatto che appare altamente inverosimile che una società appena costituita possa emettere una fattura di USD 3'549'000 - e li considera come il frutto di deduzioni insostenibili.

Così facendo, pone questioni di fatto e di apprezzamento delle prove che il Tribunale federale rivede solo nell'ottica del divieto d'arbitrio e che impongono un obbligo di motivazione accresciuto (sentenza 9C_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.2).

E. 5.2

Attraverso l'argomentazione addotta nel ricorso (al riguardo, cfr. in particolare il p.to 5 e il p.to 6 in diritto), una violazione dell' art. 9 Cost. non viene però dimostrata.

E. 5.2.1

In relazione alle prove ritenute dalla Camera di diritto tributario a sostegno della conclusione secondo la quale l'amministrazione effettiva della società si trovava nel Cantone Ticino, l'insorgente si limita infatti a presentare una personale lettura di singoli aspetti che caratterizzerebbero la fattispecie, quindi a contrapporla a quella contenuta nel querelato giudizio, ciò che non è sufficiente a mettere in discussione il ragionamento svolto nel suo complesso dai Giudici ticinesi (art. 97 cpv. 1 LTF ; sentenza 9C_636/2022 del 24 ottobre 2023 consid. 8.2).

E. 5.2.2

Nella misura in cui, esponendo le proprie argomentazioni si basa direttamente su fatti che non risultano dal giudizio impugnato, come ad esempio dettagli ulteriori in merito alle circostanze nelle quali sarebbe stato concluso il contratto con M._____ LLC o al tipo di attività svolta da E._____ (precedente, consid. 5.2), la critica va respinta anche per questo motivo. In effetti, le circostanze di fatto determinanti non sono quelle che sarebbero state addotte in sede cantonale o che emergerebbero dai vari documenti agli atti, bensì quelle che l'istanza inferiore ha ritenuto e che risultano dal suo giudizio (art. 105 cpv. 1 LTF), di modo che - se si intende scostarsene - non basta completarle liberamente, ma bisogna dimostrarne un accertamento manifestamente inesatto o fare valere la violazione del proprio diritto di essere sentiti (art. 29 cpv. 2 Cost. ; art. 106 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C_753/2021 del 20 dicembre 2023 consid. 8.2).

E. 5.2.3

Infine, come risulta dai precedenti considerandi 4.1-4.3, va rilevato che, in relazione alla fattura più consistente emessa dalla ricorrente, la Corte cantonale non ha posto l'accento sul fatto che fosse altamente inverosimile che una società appena costituita potesse emettere una fattura di USD 3'549'000 e nemmeno ha contestato l'ammontare del ricavo come tale. Piuttosto, ha constatato che, al momento della conclusione del contratto con M._____ LLC, la ricorrente era iscritta a registro di commercio da appena un giorno, e non disponeva nel Cantone Zugo né di infrastrutture né di dipendenti (precedente consid. 4.1 lett. f). In questo senso, la critica della ricorrente si basa quindi anche su premesse errate.

E. 5.3

Ad ogni modo, preso atto dei fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 LTF), la conclusione secondo cui l'amministrazione effettiva della ricorrente non si sia mai trovata a Zugo ma fosse nel Cantone Ticino è più che plausibile e ad essa non sono stati contrapposti aspetti che debbano portare ad un esito differente (precedente consid. 3.2.3).

E. 5.3.1

In effetti, il contratto di locazione concluso il 28 settembre 2017, dopo un mese dall'iscrizione a registro di commercio e dal preteso inizio dell'attività, il 31 agosto 2017, ha le caratteristiche di un contratto di domiciliazione (costo mensile di fr. 350.- per un ufficio condiviso nel centro di Zugo, notifica a registro di commercio dell'indirizzo ancora prima di sottoscrivere il contratto) ed anche il fatto che i numeri di telefono e di fax riportati sulla carta da lettere non fossero intestati alla ricorrente rafforza le indicazioni in tal senso.

E. 5.3.2

D'altra parte, gli indizi che portano a dire che il punto di riferimento per la gestione dell'insorgente fosse a U._____ (TI), presso le società K._____ SA (già L._____ SA) e I._____ SA (già J._____ SA) sono molteplici in quanto: (a) E._____ ha continuato ad essere attivo per le stesse in ragione del 40% anche dopo il suo preteso trasferimento a Zugo, per poi riprendere a lavorarvi all'80% immediatamente dopo il ritorno nel Cantone Ticino; (b) da un'analisi dei conti della società è emersa una fattura a carico della ricorrente nella quale veniva indicata quale persona di riferimento H._____, che non era né dipendente né organo della ricorrente, bensì dipendente rispettivamente organo delle società I._____ SA e K._____ SA di U._____ (TI); (c) il contratto con M._____ LLC, che è il più lucrativo di tutto il periodo in cui la ricorrente è stata attiva in ambito di criptovalute, è stato concluso il 1° settembre 2017, un solo giorno dopo l'iscrizione a registro di commercio della ricorrente e in un momento in cui E._____ non lavorava ancora per la stessa, ma (solo) per le società I._____ SA e K._____ SA di U._____ (TI); (d) fino al 25 settembre 2017 queste società detenevano anche la totalità delle quote di F._____ GmbH, molto nota e attiva nel campo delle criptovalute, che in quella data sono state in parte cedute alla ricorrente, in concomitanza con lo spostamento della sede di F._____ GmbH da U._____ (TI) a Zugo; (e) dal 2019 E._____ non ha più lavorato per la ricorrente, benché fosse domiciliato a Zugo fino alla fine di gennaio di quell'anno.

E. 5.3.3

A tutti questi aspetti si aggiunge la coincidenza temporale tra quello che è stato il "ciclo vitale" dell'insorgente quale ditta attiva in ambito di criptovalute e gli spostamenti di domicilio di E._____ tra Cantone Ticino, Cantone Zugo - dove egli disponeva solo di una camera in sublocazione da D._____ - e ritorno.

Unitamente al resto degli elementi emersi - cui non se ne contrappongono altri, chiari al punto tale da poter portare ad esito opposto - anche quest'ultimo aspetto porta a concludere che la sede di Zugo non rispecchi la situazione reale, ma sia stata stabilita ad arte.

E. 5.3.4

Ritenuto che la Corte cantonale ha confermato l'assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino dal 2017 in avanti, va infine aggiunto che la ricorrente non fa valere un sostanziale cambiamento della situazione nemmeno in relazione alla fase successiva alla mutazione

dello scopo sociale (maggio 2019; precedente consid. A).

Formulazioni aperte come quella usata nella decisione di assoggettamento ("dal 2017 in avanti"; precedente consid. A.b) andrebbero però evitate (sentenza 9C_133/2023 del 22 giugno 2023 consid. 4.3).

E. 6

Per quanto precede, il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie vanno poste a carico della ricorrente, secondo 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.