

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_895/2019

Sentenza del 30 novembre 2020

Il Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Seiler, Presidente,
Zünd, Aubry Girardin,
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento
A. _____ Sagl,
patrocinata dall'avv. Cesare Lepori,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni
del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6501 Bellinzona,

Amministrazione imposte
del Cantone dei Grigioni,
Steinbruchstrasse 18, 7001 Coira.

Oggetto
decisione di assoggettamento (doppia imposizione intercantonale),

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 4 settembre 2019 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (80.2019.154).

Fatti:

A.
La B. _____ Sagl, di cui C. _____ era socio e gerente, è stata iscritta a registro di commercio dal 1° maggio 2015, con sede a W. _____ (GR) e con il seguente scopo sociale:

-.".

B.
Con decisione pregiudiziale del 18 dicembre 2018, l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche del Cantone Ticino ha rivendicato l'assoggettamento illimitato della B. _____ Sagl a partire dal periodo fiscale 2016. In questo contesto, ha infatti indicato che, da informazioni ricevute, la sede formale della società risultava essere la residenza secondaria di C. _____ a W. _____ (GR), ma che l'amministrazione e la direzione effettiva erano in realtà svolte da quest'ultimo a X. _____ (TI), dove il socio e gerente gestiva

altre tre persone giuridiche (D. _____ Sagl; E. _____; F. _____ Sagl).

La decisione pregiudiziale del fisco ticinese è stata confermata, sia su reclamo (1° aprile 2019), sia su ricorso alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (4 settembre 2019).

C.

In replica, durante la procedura davanti alla Camera di diritto tributario, la B. _____ Sagl ha comunicato ai Giudici ticinesi di avere cambiato la propria ragione sociale in A. _____ Sagl, di avere trasferito la sede da W. _____ (GR) a Y. _____ (GR) e di avere modificato anche lo scopo sociale. Come risulta da una consultazione del registro di commercio, a partire dal 24 giugno 2019 lo scopo della società è infatti il seguente:

-"..".

D.

Ricevuto torto anche dalla Corte cantonale, il 21 ottobre 2019 la A. _____ Sagl ha indirizzato un ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, con cui chiede l'annullamento delle decisioni prese dalle autorità ticinesi, con conseguente conferma del suo assoggettamento illimitato nel Cantone dei Grigioni. La Divisione delle contribuzioni e la Camera di diritto tributario hanno fatto rinvio alle motivazioni contenute nel giudizio impugnato domandandone la condivisione, mentre l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha rinunciato ad esprimersi. Il fisco del Cantone dei Grigioni ha invece indicato come la ricorrente sia stata tassata nel 2016 e 2017, che la dichiarazione d'imposta 2018 non gli era ancora pervenuta e che per lo meno a partire dal periodo fiscale 2019 sarebbe dato l'assoggettamento illimitato nel Cantone dei Grigioni, poiché la contribuente vi gestirebbe un ristorante.

Diritto:

1.

1.1. Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 e art. 90 LTF). Esso è stato presentato nei termini dalla destinataria del giudizio contestato (art. 44 in relazione con l'art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è quindi ammissibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico (sentenza 2C_462/2018 del 7 giugno 2019 consid. 1.1).

1.2. In ragione dell'effetto devolutivo dei gravami sin qui interposti, l'insorgente è però legittimato a formulare conclusioni riguardanti soltanto l'annullamento o la riforma della sentenza della Camera di diritto tributario. Per quanto volte - direttamente - alla modifica delle decisioni del fisco ticinese, le conclusioni tratte nel ricorso sono di conseguenza inammissibili (**DTF 134 II 142** consid. 1.4 pag. 144).

2.

2.1. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare in che consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (**DTF 134 II 244** consid. 2.1 pag. 245 seg.); dei generici rinvii ad argomentazioni sostenute davanti ad altre istanze non bastano (**DTF 133 II 396** consid. 3.2 pag. 400; sentenza 2C_420/2010 del 28 aprile 2011 consid. 1.4).

Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche possono in effetti essere trattate solo se sono motivate in modo preciso (art. 106 cpv. 2 LTF; **DTF 141 I 36** consid. 1.3 pag. 41 e 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

2.2. Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento che è stato svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove (**DTF 136 III 552** consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, condizione il cui adempimento va dimostrato da chi ricorre, il Tribunale federale non tiene neppure conto di fatti o mezzi di prova nuovi, i quali non possono in ogni caso essere posteriori al giudizio impugnato (art. 99 cpv. 1 LTF; **DTF 133 IV 343** consid. 2.1 pag. 343 seg.).

Le regole appena indicate valgono di principio anche per i ricorsi in materia di doppia imposizione intercantonale. Un esame libero dei fatti si impone invece quando il secondo Cantone implicato contesta

l'accertamento dei fatti in relazione a sue decisioni di tassazione già cresciute in giudicato, adducendo prove sulle quali chi ricorre non ha ancora potuto esprimersi, o facendo valere fatti relativi ad aspetti - quali la perenzione del diritto di tassare - che il contribuente non può sollevare (**DTF 139 II 373** consid. 1.7 pag. 378; sentenze 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 1.5.2 e 2C_592/2018 del 1° ottobre 2019 consid. 2.2). Ciò non è però il caso nella fattispecie poiché, in relazione ai periodi fiscali 2016-2017, per i quali il Cantone dei Grigioni ha emesso delle tassazioni, quest'ultimo non formula nessuna osservazione.

3.

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 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 134 I 303** consid. 2.1 pag. 306 segg.; **133 I 308** consid. 2.1 pag. 311; PETER LOCHER, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, 3a ed. 2015, pag. 11 segg.).

3.2. Come detto, il giudizio impugnato conferma la correttezza della rivendicazione dell'assoggettamento illimitato della ricorrente, avanzata dal fisco ticinese a partire dal 1° gennaio 2016. Nella misura in cui già sussistono decisioni - relative al 2016 e al 2017 - nelle quali le autorità fiscali del Cantone dei Grigioni giungono ad altra conclusione, data è quindi una doppia imposizione attuale.

4.

Nei considerandi in diritto dell'impugnata sentenza, ai quali può essere rinviato a titolo integrativo, i Giudici ticinesi hanno esposto i principi che disciplinano la materia del contendere in maniera corretta.

4.1. In questo contesto sia solo ricordato che, secondo la giurisprudenza relativa all'art. 127 cpv. 3 Cost., il domicilio fiscale principale di una persona giuridica - in ambito intercantonale - è di principio determinato dalla sede sociale, scelta liberamente, fissata negli statuti e iscritta a registro di commercio, ma che non ci si fonda tuttavia sulla sede formale quando ad essa si contrappone un altro posto, dove sono esercitate la direzione e l'amministrazione, rispettivamente quelle attività di gestione che di solito si concentrano alla sede statutaria. In tale caso, che si verifica in particolare quando la sede non rispecchia i rapporti reali ed appare stabilita ad arte, determinante è infatti il luogo della sua direzione/amministrazione effettiva (**DTF 146 II 111** consid. 2.3.6 pag. 117 seg.; sentenze 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.2; 2C_274/2019 del 13 settembre 2019 consid. 2.2.2; 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2.3.6 e 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.1).

4.2. Il luogo dell'amministrazione effettiva si trova dove la persona giuridica ha il suo centro economico e di fatto rispettivamente dove 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, decisivo è quello in cui è svolta in maniera preponderante. A meno che la gestione non si concentri nelle mani di una sola persona, che opera in più luoghi senza che la società disponga di personale o infrastrutture specifiche, il posto nel quale si tengono le riunioni del consiglio di amministrazione o l'assemblea generale rispettivamente nel quale vivono gli azionisti non hanno invece rilievo (sentenze 2C_627/2017 del 1° febbraio 2019 consid. 2; 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.2; 2C_483/2016 dell'11 novembre 2016 consid. 3 e 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013 consid. 2.2 con ulteriori rinvii a giurisprudenza e dottrina).

4.3. 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 pag. 252). Quale aspetto che stabilisce il diritto di tassare, l'esistenza del domicilio fiscale va sostanziata dall'autorità di tassazione del Cantone Ticino. Quando, in base agli elementi a disposizione, e nonostante una sede che si trova altrove, l'amministrazione effettiva di una persona giuridica nel Cantone appare come assai probabile, la prova del contrario spetta però al contribuente (sentenze 2C_522/2019 del 20 agosto 2020 consid. 2.3; 2C_848/2017 del 7 settembre 2018 consid. 3.3 e 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1).

5.

5.1. Esposto il quadro legale di riferimento, la Camera di diritto tributario ha confermato la correttezza della rivendicazione del fisco ticinese, a partire dal 1° gennaio 2016. Nel suo giudizio, ha infatti indicato:
(a) che la contribuente non ha comprovato di avere a W. _____ (GR) infrastrutture idonee a perseguire lo scopo sociale; in particolare, non ha preso in locazione spazi propri, ma la sua sede è ubicata presso il domicilio del socio C. _____;
(b) che i recapiti telefonici e di fax corrispondono a quelli della D. _____ Sagl a X. _____ (TI); inoltre, che l'attività svolta dalla contribuente - così come risulta dallo scopo sociale, vista la mancata trasmissione

della documentazione richiesta - è pressoché la medesima di quella della D. _____ Sagl e della E. _____, società aventi la propria sede a X. _____ (TI) e delle quali C. _____ risulta essere socio e gerente;

(c) che ad avallare la presenza di una sede puramente formale della società nel Cantone dei Grigioni, vi è pure la scheda contabile "lavoro terzi", presentata per la prima volta in sede ricorsuale, dalla quale emerge che, per il solo 2017, la ricorrente ha fatturato alla D. _____ Sagl, prestazioni per fr. 79'000.--, di modo che è anche lecito chiedersi, come fatto dal fisco ticinese, se la società grigionese non serva alle società ticinesi, delle quali C. _____ è pure socio e gerente, a scopi di "ottimizzazione fiscale";

(d) che, alla luce del fatto che la corrispondenza indirizzata dalla ricorrente al fisco è stata sempre trasmessa da X. _____ (TI) e un invio raccomandato del fisco alla società a W. _____ (GR) è rimasto in giacenza da lunedì a venerdì, l'autorità fiscale ha reso molto verosimile che l'amministrazione effettiva della società sia stata svolta, sin dalla sua costituzione, a X. _____ (TI), dove sono ubicate anche la D. _____ Sagl e la E. _____, attive nel medesimo campo dell'insorgente.

5.2. Presentati gli indizi a favore della natura puramente formale e fittizia della sede statutaria, la Corte cantonale ha quindi aggiunto:

- (a) che, del resto, la B. _____ Sagl si è limitata a ribadire di non aver prodotto utili e a trasmettere le decisioni di tassazione del fisco del Cantone dei Grigioni, per i periodi fiscali interessati;
- (b) che il fatto che la società abbia o no generato utili non influisce sulla procedura di assoggettamento nel Cantone in cui è svolta l'amministrazione effettiva; d'altronde, non essendo stata prodotta la contabilità della società, non si conoscono i costi e i ricavi registrati;
- (c) che, per il resto, la B. _____ Sagl non ha comprovato una sua reale e concreta attività nel Cantone in cui risulta avere la sede; non ha infatti presentato la documentazione richiesta dal fisco, che sarebbe servita ad appurare il suo assoggettamento;
- (d) che non è poi escluso che l'iscrizione della sede nel Cantone dei Grigioni (in cui non è prevista una regolamentazione per l'esercizio della professione di fiduciario) sia legata - come indicato dall'autorità fiscale - al fatto che C. _____ non dispone dell'autorizzazione ad operare nel Cantone Ticino quale fiduciario.

6.

6.1. Davanti al Tribunale federale la ricorrente non contesta l'impostazione giuridica su cui si fonda la querelata sentenza che, come detto, è del resto corretta e va quindi condivisa.

Per quanto miri a rimettere in discussione l'accertamento dei fatti rispettivamente l'apprezzamento delle prove da parte dei Giudici ticinesi, pone invece una questione che il Tribunale federale rivede solo nell'ottica del divieto d'arbitrio e che implica pertanto un obbligo di motivazione accresciuto, in conformità a quanto prescritto dall'art. 106 cpv. 2 LTF (precedente consid. 2.1 e 2.2; sentenza 2C_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 5.1 con ulteriori rinvii).

6.2. Nell'impugnativa presentata davanti al Tribunale federale, una violazione del divieto d'arbitrio sancito dall'art. 9 Cost. non viene tuttavia sostanziata. In effetti, in relazione alle prove ritenute dalla Corte cantonale a sostegno della conclusione secondo cui l'amministrazione effettiva della società si trovasse nel Cantone Ticino, la ricorrente si limita a presentare una personale lettura della fattispecie - fondandosi oltretutto illecitamente anche su una serie di fatti che non emergono dalla sentenza impugnata - quindi a contrapporla a quella contenuta nel querelato giudizio.

Ciò tuttavia non basta, poiché l'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento delle prove è dato solo 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, oppure se, sulla base dei fatti raccolti, ha tratto delle deduzioni insostenibili e spetta pertanto al ricorrente argomentare, per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile d'avere influenza sull'esito del litigio nel suo complesso (**DTF 143 IV 500** consid. 1.1. pag. 503; sentenze 2C_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 2.3 e 2C_462/2018 del 7 giugno 2019 consid. 2.3).

6.3. Nel seguito, resta quindi da verificare se - sulla base dei fatti che risultano dal giudizio impugnato, che non sono stati messi validamente in discussione e che vincolano quindi anche il Tribunale federale (art. 105 LTF) - la conferma dell'assoggettamento illimitato nel Cantone Ticino, a partire dal periodo fiscale 2016, sia da condividere.

7.

In merito ai periodi fiscali 2016-2018, questo è senz'altro il caso, di modo che, su questo punto, il ricorso dev'essere respinto.

7.1. Presi nel loro complesso, i vari indizi elencati nel precedente considerando 5 ben potevano infatti portare anche alla conclusione che l'amministrazione effettiva della ricorrente fosse nel Cantone Ticino e,

più precisamente a X._____ (TI), non a W._____ (GR).

7.1.1. Da tale considerando risulta in effetti: (a) che a W._____ (GR), dove aveva sede formale, la ricorrente non disponeva di nessuna infrastruttura idonea a perseguire il proprio scopo; (b) che il socio e gerente dell'insorgente era pure socio e gerente di altre società con sede a X._____ (TI); (c) che tali società avevano l'amministrazione effettiva presso la loro sede nel Cantone Ticino; (d) che lo scopo della ricorrente era pressoché il medesimo di quello di due di queste società (D._____ Sagl e E._____); in senso conforme circa la questione dello scopo, cfr. la sentenza 2C_633/2019 dell'11 novembre 2019 consid. 5.2.3); (e) che i recapiti telefonici e di fax forniti dalla ricorrente corrispondono a quelli di una delle due società ticinesi (D._____ Sagl).

7.1.2. Nel medesimo tempo, sempre dalla querelata sentenza emerge che: (a) per il solo 2017, la ricorrente ha fatturato ad una delle due società ticinesi prestazioni per fr. 79'000.--; (b) la corrispondenza indirizzata a tre riprese al fisco ticinese dall'insorgente è stata inviata da X._____ (TI) e non da W._____ (GR) dove aveva sede la società; (c) la lettera raccomandata del 1° marzo 2019, con la quale il fisco chiedeva alla ricorrente di presentare una serie di documenti, e che l'autorità aveva inviato all'indirizzo di W._____ (GR), è rimasta in giacenza per un'intera settimana lavorativa prima di essere ritirata (arrivo il lunedì e ritiro solo il venerdì nel pomeriggio, a conferma del fatto - insieme agli invii da X._____ (TI) - che anche la ricorrente sarebbe stata in realtà gestita nel Cantone Ticino, non da W._____ (GR); in senso conforme, cfr. ancora la sentenza 2C_633/2019 dell'11 novembre 2019 consid. 5.2.3, in cui vengono pure valutati indizi simili).

7.2. Posto a confronto con tutti i convergenti indizi indicati, la ricorrente non ha d'altra parte addotto nessuna prova utile a confutarli, come invece le competeva di fare (precedente consid. 4.3). Proprio alla citata lettera del 1° marzo 2019, con cui il fisco le richiedeva la presentazione di un elenco di documenti specifici e di ogni altro atto a dimostrazione dell'effettivo svolgimento a W._____ (GR) della gestione operativa della società, essa ha in effetti risposto con la sola produzione delle decisioni di tassazione emesse dal Cantone dei Grigioni per i periodi fiscali 2016-2017.

8.

Detto dei periodi fiscali 2016-2018, differente è per contro la conclusione che va tratta per il 2019, per il quale il ricorso va condiviso.

8.1. Vero è infatti che, secondo quanto indicato nel giudizio impugnato, la ricorrente non risulta avere mai fornito informazioni utili in merito alla sua attività effettiva nel Cantone dei Grigioni, nemmeno in relazione al periodo fiscale 2019.

Altrettanto vero è però che - con replica del 17/18 giugno 2019, che il Tribunale d'appello ticinese ha trasmesso per conoscenza anche al fisco ticinese, senza ottenere reazione alcuna - l'insorgente ha comunicato ai Giudici ticinesi molteplici cambiamenti, ovvero: (a) la modifica di ragione sociale (da B._____ Sagl a A._____ Sagl); (b) la modifica dello scopo sociale perseguito (da "... " a "..."); (c) la modifica della sede sociale (da Z._____ /W._____ [GR] a Y._____ [GR]).

8.2. Di conseguenza, già perché le argomentazioni indicate nel considerando 5.1 e 5.2 sono in sostanza tutte relative alla situazione precedente ai cambiamenti indicati (di ragione sociale, di scopo e di sede, cui va ad aggiungersi l'indicazione - contenuta nel ricorso interposto in sede cantonale - che la società non era oramai più attiva), in relazione al periodo fiscale 2019 il ricorso risulta fondato e il giudizio impugnato dev'essere annullato.

Davanti alla mutata situazione, sulla quale il fisco ticinese non si è espresso nemmeno in questa sede, spetta in effetti a quest'ultimo riprendere in mano l'incarto, svolgere gli accertamenti ancora necessari e pronunciarsi nuovamente sull'assoggettamento della società a far tempo dal 2019 in poi.

9.

9.1. Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è parzialmente accolto e la sentenza del 4 settembre 2019 è parzialmente annullata, nel senso dei considerandi (periodo fiscale 2019). Per il resto è respinto (periodi fiscali 2016-2018).

9.2. L'incarto è rinviato alla Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino per nuova pronuncia, nel senso dei considerandi (precedente consid. 8.2). La causa è nel contempo rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello per nuova determinazione sulle spese e sulle ripetibili per la procedura cantonale.

9.3. Visto l'esito del giudizio, le spese giudiziarie vanno poste a carico della ricorrente e dello Stato del Cantone Ticino, toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari, in ragione di fr. 1'500.--, per la prima, e di fr. 500.--, per il secondo (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). Lo Stato del Cantone Ticino dovrà inoltre

rifondere alla ricorrente, patrocinata da un avvocato, un'indennità ridotta per ripetibili della sede federale di fr. 600.-- (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è parzialmente accolto e la sentenza del 4 settembre 2019 è parzialmente annullata, nel senso dei considerandi. Per il resto è respinto. L'incarto è rinviato alla Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino per nuova pronuncia, nel senso dei considerandi.

2.

La causa è nel contempo rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, affinché decida di nuovo su spese e ripetibili per la procedura cantonale.

3.

Le spese giudiziarie di complessivi fr. 2'000.-- sono poste a carico della ricorrente, in ragione di fr. 1'500.--, e dello Stato del Cantone Ticino, in ragione di fr. 500.--.

4.

Lo Stato del Cantone del Ticino rifonderà alla ricorrente un'indennità ridotta di fr. 600.-- a titolo di ripetibili della sede federale.

5.

Comunicazione al patrocinatore della ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione imposte del Cantone dei Grigioni e all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Losanna, 30 novembre 2020

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Seiler

Il Cancelliere: Savoldelli