Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.188/2005
2A.457/2005 /biz

Sentenza del 12 maggio 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Betschart e Locher, giudice supplente,
cancelliere Bianchi.

Parti
A.A._____,
ricorrente, patrocinato dall'avv. Giacomo Talleri,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia,
via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta federale diretta e imposta cantonale 1999/2000
e 2001/2002 (imposizione di uno stabilimento d'impresa),

ricorso di diritto amministrativo e ricorso di diritto
pubblico contro la sentenza emanata il 15 giugno 2005 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
A.A._____ (1934) è domiciliato a Montecarlo, dove svolge l'attività di consulente finanziario, per la quale dispone di una sede operativa e di uffici anche a Milano. In Svizzera è proprietario dal 27 maggio 1994, assieme alla moglie, della particella xxx di Lugano-Castagnola, su cui ha fatto costruire una villa con due appartamenti, uno per il figlio B.A._____ ed uno per sé e la consorte.
Con notifica dell'8 novembre 1999 i coniugi A._____ sono stati tassati, ai fini dell'imposta cantonale concernente il biennio fiscale 1999/2000, sulla base di un reddito nullo (valore applicato anche per l'imposta federale diretta) e di una sostanza di fr. 144'840.–. Analogamente il 22 luglio 2002 sono stati tassati, per l'imposta cantonale 2001/2002, sulla base di un reddito di fr. 22'312.– (valido anche per l'imposta federale diretta) e di una sostanza di fr. 515'540.–.
B.
Nell'ambito di un'inchiesta penale per presunta appropriazione indebita condotta nella prima metà del 2002, è stato appurato che A.A._____ risiedeva a Lugano per quattro o cinque mesi all'anno, ripartiti su vari periodi in tutte le stagioni. È inoltre stato accertato che egli amministrava un patrimonio di oltre 50 milioni di franchi proveniente da circa 60 clienti e che, a tale scopo, dalla metà degli anni novanta fino al 2001 ha collaborato in qualità di gestore patrimoniale esterno con la sede luganese della banca C._____, mentre in seguito con la banca D._____. Egli operava per il tramite della società panamense "E._____SA", di cui era rappresen-

tante con firma individuale.
A seguito di tale inchiesta, il 2 aprile 2003 il Giudice della Pretura penale del Canton Ticino ha condannato A.A._____ ad una multa di fr. 10'000.–, addebitandogli di aver esercitato abusivamente la professione di fiduciario nel Cantone. La condanna è stata confermata, in ultima istanza, dalla Corte di cassazione e di revisione penale del Tribunale d'appello ticinese il 30 luglio seguente.
C.
Dopo aver formulato già il 10 settembre 2002 una richiesta di garanzia nei confronti dei coniugi A._____ sulla base di un reddito annuo presunto di fr. 400'000.–, il 14 giugno 2004 l'autorità fiscale ticinese ha proceduto ad una tassazione intermedia per il biennio 1999/2000. Essa ha motivato tale procedura con l'inizio da parte del contribuente di un'attività lucrativa in uno stabilimento d'impresa in Ticino a partire dal gennaio del 1999. Sulla base dei proventi conseguiti, il reddito è stato rivisto in fr. 200'000.– sia per l'imposta cantonale che per quella federale (la sostanza è stata corretta aggiungendo fr. 20'000.– per "aziendale e macchinario"). Per gli stessi motivi, il 21 giugno 2004 è stata notificata una tassazione intermedia anche per il periodo fiscale 2001/2002, computando pure in questo caso un reddito aziendale di fr. 200'000.– annui (ed aumentando nuovamente la sostanza di fr. 20'000.–).
Nell'impossibilità di quantificare i redditi conseguiti all'estero, in entrambe le decisioni l'autorità fiscale ha applicato le aliquote massime, determinando in particolare un'imposta cantonale sul reddito di fr. 32'200.– per gli anni 1999 e 2000 e di circa fr. 34'000.– per gli anni 2001 e 2002, nonché un'imposta federale diretta di fr. 23'000.– per il 1999 ed il 2000 e di oltre fr. 25'500.– per gli anni 2001 e 2002.
D.
Su reclamo dell'interessato, con decisioni del 31 gennaio 2005 l'Ufficio di tassazione ha confermato integralmente le tassazioni intermedie. Contro tali decisioni, il contribuente si è ulteriormente aggravato presso la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, contestando sia l'esistenza di uno stabilimento d'impresa in Ticino sia il calcolo dei redditi e delle aliquote applicate. Il 3 maggio 2005 la Corte adita ha convocato un'udienza, durante la quale le parti hanno avuto modo di illustrare le rispettive posizioni. Con sentenza del 15 giugno seguente (pubblicata in RtiD II-2005 n. 3t), la Camera di diritto tributario ha respinto l'impugnativa.
E.
Il 18 luglio 2005 A.A._____ è insorto dinanzi al Tribunale federale, presentando, da un lato, un ricorso di diritto amministrativo (concernente l'imposta federale diretta; incarto 2A.457/2005) e, d'altro lato, un ricorso di diritto pubblico (relativo all'imposta cantonale; incarto 2P.188/2005). Con entrambi i rimedi giuridici chiede l'annullamento del giudizio emanato dalla Corte cantonale. In via subordinata con il ricorso di diritto amministrativo domanda inoltre che tale sentenza sia riformata nel senso che il reddito annuo sia fissato a fr. 34'500.– e tassato con l'aliquota corrispondente ad un imponibile di fr. 104'000.–.

F.
La Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino postula la reiezione dei gravami, mentre la Camera di diritto tributario rinuncia a presentare osservazioni. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) propone a sua volta di respingere il ricorso di diritto amministrativo.
G.
Con decreto presidenziale del 12 settembre 2005 è stata accolta l'istanza di conferimento dell'effetto sospensivo formulata dall'insorgente per il ricorso di diritto pubblico, ritenuto che per il ricorso di diritto amministrativo tale effetto è dato per legge.

Diritto:
1.
1.1 Le impugnative, in gran parte di tenore analogo, sono presentate dal medesimo ricorrente, sono dirette contro la stessa sentenza e sollevano questioni giuridiche pressoché identiche. Si giustifica pertanto di congiungerle e di evaderle con un unico giudizio (cfr. art. 40 OG e 24 PCF; DTF 128 V 124 consid. 1, 194 consid. 1; 126 II 377 consid. 1).
1.2 Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con piena cognizione sull'ammissibilità dei gravami sottopostigli (DTF 131 I 153 consid. 1; 131 II 571 consid. 1, 364 consid. 1), segnatamente sulla questione di sapere se

essi, a prescindere da come siano intitolati, vadano trattati quali ricorsi di diritto amministrativo oppure quali ricorsi di diritto pubblico (DTF 130 II 302 consid. 3; 126 II 506 consid. 1b; 124 I 223 consid. 1a; 122 I 351 consid. 1a).
I. Ricorso di diritto amministrativo (2A.457/2005)
2.
2.1 Con il rimedio in questione il ricorrente contesta la sentenza della Camera di diritto tributario nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta (per gli anni 1999-2002).
Sotto questo profilo, il gravame è rivolto contro una decisione di ultima istanza cantonale (cfr. art. 4 cpv. 6 del regolamento ticinese, del 18 ottobre 1994, di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta) fondata sul diritto pubblico federale, la quale può essere effettivamente impugnata al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo (cfr. art. 97 cpv. 1 e 98 lett. g OG, 5 PA e 146 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Quale contribuente direttamente interessato, in base all'art. 103 lett. a OG l'insorgente è senz'altro legittimato a ricorrere. Tempestiva e presentata nelle dovute forme, l'impugnativa è pertanto ammissibile.
2.2 Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, che comprende l'eccesso e l'abuso del potere di apprezzamento (art. 104 lett. a OG), nonché l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola tuttavia il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG).
Nell'ambito della procedura del ricorso di diritto amministrativo, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale. Conformemente all'art. 114 cpv. 1 OG, esso non è legato alle conclusioni delle parti e può accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati (DTF 131 II 361 consid. 2; 130 I 312 consid. 1.2).
3.
3.1 Il ricorrente è incontestabilmente domiciliato a Montecarlo. In Svizzera, rispettivamente in Ticino, entra in linea di conto soltanto un assoggettamento fiscale fondato sull'appartenenza economica. Al riguardo le istanze inferiori si sono richiamate all'art. 4 cpv. 1 lett. b LIFD, secondo cui le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se tengono stabilimenti d'impresa in Svizzera. Le autorità cantonali hanno ravvisato un simile stabilimento nella villa del ricorrente, da cui egli avrebbe anche impartito disposizioni sulla gestione dei patrimoni amministrati e talvolta ricevuto dei clienti. Questa visione dei fatti viene tuttavia contestata dal ricorrente, secondo cui la casa sarebbe stata utilizzata solo per scopi privati e non disporrebbe di alcuna installazione per l'attività professionale, che sarebbe in realtà stata svolta soltanto a Montecarlo e Milano.
3.2 In questa situazione, si pone invero la questione di sapere se nel caso dell'insorgente, per determinare l'appartenenza economica, sia assolutamente necessaria la prova dell'esistenza di uno stabilimento d'impresa.
In base alla sentenza pronunciata dalla Corte di cassazione e di revisione penale del Tribunale d'appello ticinese il 30 luglio 2003, cresciuta in giudicato, è infatti assodato che il ricorrente ha esercitato un'attività lucrativa in Svizzera e segnatamente nel Canton Ticino. Questa circostanza è già di per sé suscettibile di fondare un assoggettamento limitato in virtù dell'art. 5 cpv. 1 lett. a LIFD. Nell'ottica di tale norma entra in effetti in considerazione un'attività lucrativa non solo dipendente, ma anche indipendente, se la stessa risulta localizzata nel nostro paese (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 1c ad art. 91 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 7 segg. ad art. 5 LIFD; di altra opinione: Maja Bauer-Balmelli/ Philip Robinson, in: Zweifel/Athanas [a cura di]Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 5 ad art. 5 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 1 ad art. 5 LIFD; questi ultimi limitano in maniera eccessiva il campo d'applicazione della norma al regime in materia di
imposte alla fonte). L'art. 5 cpv. 1 lett. a LIFD va interpretato largamente (cfr. sentenza 2A.376/2000 e 2P.172/2000 del 15 febbraio 2001, in: StR 56 [2001]pag. 409, consid. 4b). A questo riguardo, non è necessario che chi esercita un'attività lucrativa indipendente disponga di un'infrastruttura fissa in Svizzera (Danielle Yersin, Distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, in: ASA 67 [1998/99]pag. 97 segg., in part. pag. 110; Locher, op. cit., n. 10 ad art. 5 LIFD).

La situazione sarebbe diversa se esistesse un accordo sulla doppia imposizione. In tal caso la Svizzera potrebbe infatti far valere la propria pretesa fiscale solo se nel nostro paese vi fosse una stabile organizzazione (o, secondo una terminologia precedente, una base fissa; cfr. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3a ed., Berna 2005, pag. 320 e 340 seg.). Dal momento però che con il Principato di Monaco non è stata conclusa alcuna convenzione in materia di doppia imposizione, il diritto fiscale svizzero, e quindi l'art. 5 cpv. 1 lett. a LIFD, è applicabile senza alcuna limitazione. Accertato l'esercizio di un'attività lucrativa indipendente in Svizzera, pure il relativo (limitato) assoggettamento fiscale soggettivo del ricorrente in virtù della sua appartenenza economica è pertanto chiaramente fondato.
3.3 In ogni caso sussistono sufficienti elementi anche per ritenere che il ricorrente abbia effettivamente esercitato la sua attività di gestore patrimoniale in Ticino tra l'altro pure dal suo appartamento di Lugano-Castagnola. Al riguardo basta far riferimento ai verbali degli interrogatori di F._____ e G._____, da un lato, nonché di H._____, d'altro lato, condotti dal procuratore pubblico il 4 febbraio 2002. Da tali atti emergono infatti in modo eloquente le modalità operative dell'insorgente. Pure l'esistenza nel Canton Ticino di uno stabilimento d'impresa ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 LIFD risulta pertanto sufficientemente comprovata.
4.
4.1 In caso di appartenenza economica, l'assoggettamento è limitato alla parte del reddito per cui sussiste un obbligo fiscale in Svizzera secondo gli art. 4 e 5 LIFD (art. 6 cpv. 2, 1a frase LIFD).
In concreto, in funzione della massa in gestione e della movimentazione effettuata, la banca C._____ ha versato al ricorrente delle retrocessioni pari a fr. 189'053.– per il 1999, a fr. 334'610.– per il 2000 e a fr. 116'274.– per il 2001. Non è invero indubbio che si tratti di commissioni per l'attività di gestione patrimoniale effettuata esclusivamente dalla Svizzera. Questo nesso non può tuttavia venir stabilito in modo inequivocabile per ragioni riconducibili al ricorrente, che non ha fornito particolari indicazioni ed ha partecipato in misura assai limitata all'accertamento dei fatti. Considerato che non vi è alcun accordo sulla doppia imposizione da osservare (cfr. consid. 3.2), l'autorità fiscale poteva senz'altro ammettere che gli importi ricevuti costituivano dei proventi generati dall'attività lucrativa in Svizzera. Il calcolo a cui è giunta la Corte di cassazione e di revisione penale nel proprio giudizio del 30 luglio 2003 (al consid. 4d) è stato effettuato per valutare l'attività del ricorrente in Ticino ai fini della commisurazione della multa e non per l'imputazione dei relativi guadagni dal profilo tributario; tale calcolo non può in ogni caso risultare determinante per la localizzazione fiscale.
È di conseguenza a ragione che il fisco ticinese ha sottoposto l'imposizione per i bienni 1999/2000 e 2001/2002 ad una tassazione intermedia, quantificando il reddito aziendale degli anni 1999 e 2000 in fr. 200'000.– di media annua (cfr. l'art. 8 cpv. 1 combinato con l'art. 46 LIFD). L'autorità di tassazione non ha peraltro computato gli introiti supplementari effettivi di fr. 261'831.– annui, che sono comunque documentati e fanno astrazione da eventuali pagamenti aggiuntivi compiuti direttamente dai clienti, ma si è fondata su di un importo di fr. 200'000.–, tenendo così conto in maniera sufficiente delle spese sostenute dal ricorrente. Per il biennio 2001/2002 l'autorità fiscale ha proceduto in maniera analoga, fondandosi nuovamente, secondo il sistema praenumerando, sul reddito degli anni 1999 e 2000 (cfr. art. 46 cpv. 4 LIFD). Un'imposizione fiscale pro rata temporis, come pretende il ricorrente, non può entrare in considerazione: dato che a quell'epoca egli soggiornava in Ticino nel complesso tra i quattro e i cinque mesi ripartiti su tutto l'arco dell'anno, la sua appartenenza economica è infatti sussistita in modo continuativo durante entrambi i periodi fiscali.
4.2 Per quanto concerne poi le aliquote applicabili, le persone fisiche parzialmente assoggettate devono l'imposta sugli elementi imponibili in Svizzera al tasso corrispondente alla totalità dei loro redditi (art. 7 cpv. 1 LIFD). Ciò presuppone che per determinare l'aliquota il contribuente dichiari i suoi fattori di reddito all'estero in maniera completa e precisa. Se questi fattori non vengono specificati, occorre procedere alla loro stima (Richner/Frei/Kaufmann, op. cit., n. 6 ad art. 7 LIFD), ritenuto che in mancanza di indicazioni concrete la prassi ammette l'utilizzazione delle aliquote massime (cfr. StR 52 [1997]pag. 568 seg.; StR 47 [1992]pag. 140 segg.). Non avendo documentato i suoi elementi di reddito all'estero, il ricorrente deve pertanto sopportare questa conseguenza.
5.
Sulla base delle considerazioni che precedono, il ricorso di diritto amministrativo, relativo all'imposta federale diretta, si rivela infondato e va quindi respinto.
II. Ricorso di diritto pubblico (2P.188/2005)
6.
Con questo rimedio giuridico il ricorrente contesta la sentenza della Camera di diritto tributario nella misura in

cui concerne l'imposta cantonale sia per il biennio fiscale 1999/2000 sia per quello successivo.
6.1 Secondo l'art. 73 cpv. 1 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), le decisioni di ultima istanza cantonale concernenti, tra l'altro, una materia disciplinata nel secondo titolo della legge stessa sono impugnabili al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo. Considerato il termine concesso ai cantoni per l'adeguamento delle loro legislazioni alla normativa federale (art. 72 cpv. 1 LAID), questa via di ricorso è data contro decisioni riferite a periodi fiscali posteriori al 1°gennaio 2001 (DTF 131 II 710 consid. 1.1, 553 consid. 4.1, 1 consid. 2.1; 130 II 509 consid. 8.2).
6.2 Come osservato a proposito dell'imposta federale diretta, il giudizio impugnato verte per l'essenziale sulla questione dell'assoggettamento fiscale in virtù dell'appartenenza economica e sulla determinazione dei relativi elementi imponibili. In riferimento alle imposte cantonali, si tratta di aspetti regolamentati innanzitutto dal titolo secondo della legge sull'armonizzazione fiscale e più precisamente dagli art. 4 e 7 LAID. Per il biennio fiscale 2001/2002 il gravame concernente l'imposta cantonale va perciò trattato quale ricorso di diritto amministrativo. Poco importa, sotto questo profilo, che il giudizio impugnato direttamente sia di per sé fondato sul diritto cantonale e che negli ambiti oggetto della controversia la legislazione federale lasci ai cantoni un certo margine di libertà (DTF 130 II 202 consid. 1). Irrilevante è quindi in particolare anche il fatto che, come consentito dalla legge sull'armonizzazione (cfr. art. 15 LAID), per il biennio in questione in Ticino era ancora applicabile il sistema di tassazione praenumerando biennale (cfr. art. 321a segg. della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994; LT).
Per il periodo fiscale 1999/2000, il rimedio esperibile è per contro effettivamente il ricorso di diritto pubblico, indipendentemente dall'eventuale conformità, a quel momento, del diritto cantonale alla legge sull'armonizzazione fiscale (DTF 128 II 56 consid. 1a e 1b, 66 consid. 1c/bb; 124 I 145 consid. 1a; 123 II 588 consid. 2d).
6.3 Posta tale distinzione, l'impugnativa risulta comunque di massima ammissibile sia nella misura in cui è da considerare quale ricorso di diritto amministrativo sia laddove dev'essere trattata come ricorso di diritto pubblico (cfr. art. 97 segg., rispettivamente 84 segg. OG).
Per quanto concerne questo secondo rimedio, un'eccezione alla ricevibilità del ricorso va tuttavia ravvisata in relazione alla censura di violazione del diritto di essere sentito (art. 29 cpv. 2 Cost.). Il ricorrente si limita infatti a menzionare questa garanzia costituzionale, senza però spiegare in maniera precisa ed esauriente perché ed in che misura risulterebbe disattesa. Su questo punto l'atto ricorsuale non rispetta pertanto le rigorose esigenze di motivazione imposte dall'art. 90 cpv. 1 lett. b OG (cfr. DTF 130 I 26 consid. 2.1; 129 I 113 consid. 2.1; 127 I 38 consid. 3c). D'altronde, considerato che l'autorità di tassazione così come la Camera di diritto tributario hanno entrambe convocato un'udienza e sentito quindi personalmente il ricorrente ed i suoi rappresentanti, non vi è manifestamente stata alcuna violazione del diritto invocato.
7.
Ad ogni modo, per quanto attiene all'assoggettamento fiscale in virtù dell'appartenenza economica (art. 3 e 4 lett. a LT), all'estensione dell'assoggettamento (art. 5 LT), al calcolo dell'aliquota (art. 6 LT) così come alle basi temporali dell'imposizione e alle condizioni per una tassazione intermedia (art. 50 segg. LT, nel testo in vigore fino al 1°gennaio 2003, cfr. BU/TI 1994 pag. 345 segg., in part. pag. 359-361), il tenore delle pertinenti disposizioni della legge tributaria del Cantone Ticino è identico a quello delle corrispondenti norme della LIFD. Le considerazioni esposte a proposito dell'imposta federale diretta valgono pertanto per analogia anche per le imposte cantonali. Pure sotto questo profilo le tassazioni del ricorrente per gli anni 1999/2000 e 2001/2002 non prestano dunque il fianco a critiche.
8.
Ne consegue che per il periodo 1999/2000 il ricorso di diritto pubblico va respinto, nella misura in cui è ammissibile. Per il biennio fiscale successivo lo stesso ricorso dev'essere trattato quale ricorso di diritto amministrativo e va parimenti respinto.
III. Spese e ripetibili
9.
Visto l'esito del procedimento, le spese processuali della sede federale vanno poste nel loro complesso a carico del ricorrente, che risulta soccombente sia nel ricorso di diritto amministrativo sia nel ricorso di diritto pubblico (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Le cause 2A.457/2005 e 2P.188/2005 sono congiunte.
2.
Il ricorso di diritto amministrativo 2A.457/2005 è respinto.
3.
In relazione al periodo fiscale 2001/2002, il ricorso di diritto pubblico 2P.188/2005 è trattato quale ricorso di diritto amministrativo ed è respinto. In relazione al periodo fiscale 1999/2000, il ricorso di diritto pubblico è respinto, nella misura in cui è ammissibile.
4.
La tassa di giustizia complessiva di fr. 8'000.– è posta a carico del ricorrente.
5.
Comunicazione al patrocinatore del ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.
Losanna, 12 maggio 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: