

TI_GERICHTE 80.2016.300 vom 6. Dezember 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-12-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.300

FR: TI_GERICHTE 80.2016.300 du 6 décembre 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.300 del 6 dicembre 2016

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede bucalettere nel Canton Grigioni, ufficio in comune con altre 40 società, soci e gerenti domiciliati nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 1

vi sarebbero numerosi indizi a conferma del trasferimento puramente fittizio di sede della RI 1 nel Canton _____. In primo luogo, la società beneficiava di un affitto gratuito di un locale a _____, senza neppure disporre di un contatto di telefonia fissa. Inoltre gli amministratori erano entrambi domiciliati nel Canton Ticino, precisamente a _____, dove è stato anche registrato il dominio internet “RI 1.com”. Sul sito web era inoltre presente, nella pagina dei contatti, un numero di telefono fisso (091 751 51 85) registrato a nome dei signori RI 1, per l'appunto residenti a _____. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 impugna la suddetta decisione, confermando in sostanza le argomentazioni esposte in sede di reclamo, allegando oltre a diverse ricevute relative a spese sostenute a _____, i contratti di lavoro di RI 1 (impiegata dal 08.09.2014 quale apprendista) e di RI 1 (impiegata dal 12.02.2016 al 20% e dal 01.09.2016 al 40% in qualità di aiuto-contabile). La società precisa inoltre che il dominio “RI 1” è stato acquistato il 1° febbraio 2014, quindi “prima dell’attività imprenditoriale”, mentre il numero di telefono fisso registrato a _____, oltre a non essere più in funzione, era stato inserito nella pagina web della società quando la sede era ancora a _____. Il ricorrente evidenzia poi che, a decorrere dal prossimo anno, il sito internet verrà oscurato. F. Nelle sue osservazioni del 27 gennaio 2017, l’RS 1 propone di respingere il ricorso. Oltre a ripresentare le argomentazioni illustrate nella decisione su ricorso, l’RS 1 sottolinea come presso l’indirizzo di RI 1, sono registrate almeno 40 società, motivo per cui, al luogo di sede vi sarebbe di un mero recapito postale. In relazione ai giustificativi presentati dalla ricorrente nel ricorso, l’RS 1 ritiene che non comproverebbero nulla circa il luogo di amministrazione effettiva della società, tanto più che alcuni scontrini di supermercati provengono proprio da _____. Il fatto che sul contratto d’apprendista risulti _____, quale luogo di lavoro, non comproverebbe che l’amministrazione effettiva sia svolta a _____, e aggiunge che, anche qualora si volesse ammettere che l’apprendista - quando non a scuola - lavori a _____, ciò potrebbe al massimo porre la questione sull’esistenza di uno stabilimento d’impresa nei _____. Infine l’RS 1 si domanda se il trasferimento di sede non sarebbe piuttosto da ricondurre a problemi legati all’autorizzazione ad esercitare in ambito fiduciario nel Canton Ticino, siccome dalla contabilità 2014 figurerebbe un “accantonamento multa autorità vigilanza fiduciari” pari a fr. 2'000.-. Diritto

E. 1.1

La ricorrente, contestualmente al trasferimento della sua sede da _____ a _____, avvenuto nel 2014, è stata assoggettata alle imposte dirette nel Canton _____. In virtù della decisione contestata, l'autorità fiscale ticinese ha rivendicato l'assoggettamento in considerazione del fatto che l'amministrazione effettiva è (tuttora) esercitata a _____, presso il domicilio dei soci e gerenti signori RI 1. Lo ha fatto in base all'art. 60 della legge tributaria cantonale (LT), secondo cui le persone giuridiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno sede o amministrazione effettiva nel Cantone.

E. 1.2

Per quanto attiene ai presupposti per l'assoggettamento illimitato alle imposte dirette delle persone giuridiche, l'art. 20 cpv. 1 prima frase della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) stabilisce che le società di capitali, le società cooperative, le associazioni, le fondazioni e le altre persone giuridiche sono assoggettate all'imposta se hanno la loro sede o la loro amministrazione effettiva nel Cantone. Sulla base di questa disposizione, può verificarsi che l'assoggettamento per appartenenza personale sia rivendicato sia dal cantone di sede sia da quello dell'amministrazione effettiva. Il conflitto che ne deriva deve essere risolto in base alle disposizioni del diritto tributario intercantonale. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il domicilio fiscale principale di una persona giuridica nei rapporti intercantionali si trova essenzialmente alla sede indicata dagli statuti e dall'iscrizione a registro di commercio. Non ci si fonda tuttavia su questa sede determinante per il diritto civile, se ad essa si contrappone un altro luogo, dove sono esercitate effettivamente la direzione e l'amministrazione, che di solito si concentrano alla sede statutaria. In tal caso, è determinante questo luogo come domicilio fiscale. È irrilevante che la scelta della sede statutaria sia giustificata da considerazioni fiscali o da altre ragioni; basta che tale sede non corrisponda alla situazione effettiva ed appaia costituita ad arte. È determinante l'insieme delle circostanze del caso concreto (cfr. p. es. le sentenze del Tribunale federale n. 2P.6/2007 del 22 febbraio 2008, consid. 2.2; n. 2C_259/2009 del 22 dicembre 2009, consid. 2.1; n. 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014, consid. 2.1; inoltre Heiling/Maute, *Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern*, in RF 63/2008, p. 742 ss. e p. 836 ss.; Jung, *Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: international und interkantonal*, in EF 3/17, p. 169 ss. e p. 251 ss.; De le Court, *Administration et direction effectives*, in RF 71/2016, p. 404 ss.; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [a cura di], *Interkantonales Steuerrecht*, Basilea 2011, § 8, n. 2 ss., p. 94; de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2 a ediz., Berna 2013, n. 389 ss., p. 130; Locher, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 4 a ediz., Berna 2015, p. 47).

E. 1.3

La sede societaria, indicata negli statuti ed iscritta a registro di commercio, è dunque atta a costituire un assoggettamento per appartenenza personale in ambito di diritto intercantonale se non rappresenta un mero recapito bucalettere. Quest'ultimo si caratterizza per la mancanza di legami stretti e per l'assenza di importanti infrastrutture ("wesentliche Büroinfrastrukturen") nel luogo di sede. Una sede dal carattere puramente formale non sussiste unicamente quando vi è un recapito postale presso uno studio legale o fiduciario ("indirizzo c/o") che si occupa di ritirare la posta ed inoltrarla agli organi societari residenti

in un altro cantone, bensì pure quando al luogo di sede vi è un minimo di infrastruttura e di personale, i quali tuttavia non vengono impiegati concretamente per svolgere funzioni commerciali ed amministrative ma rappresentano piuttosto una struttura costituita ad arte per nascondere la realtà (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_259/2009 del 22 dicembre 2009, consid. 2; sentenza del Tribunale amministrativo del canton Zurigo StE 2002 A 24.22 n. 5, consid. 2a e 3; Jung , op. cit., p. 171 s.; Heilinger/ Maute , op. cit., p. 747; Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, op. cit., § 8, n. 7-8, p. 96). Secondo dottrina e giurisprudenza l'assenza di personale, di uffici o di altre strutture, così come la mancanza di una linea telefonica o l'irraggiungibilità via telefono al luogo di sede, oppure ancora la deviazione d'indirizzo ("Adressumleitung") o il fatto che le assemblee degli organi societari non siano svolte al luogo di sede, sono da interpretare quali indizi a favore della natura puramente formale e fittizia della sede statutaria (sentenza del Tribunale federale n. 2C_431/2014 del

E. 1.4

In presenza di un mero recapito bucalettere, il domicilio fiscale della società di trova nel luogo in cui viene svolta la direzione o l'amministrazione effettiva. Secondo il Tribunale federale l'amministrazione effettiva si trova al luogo dove si svolgono quelle attività che nel loro insieme servono all'adempimento dello scopo statutario, dove la società ha il centro dei propri interessi effettivi ed economici e dove sono esercitate quelle attività dirigenziali che di solito si concentrano alla sede statutaria (DTF 54 I 301, consid. 2; DTF 50 I 100, consid. 2). La definizione di amministrazione effettiva varia a dipendenza della tipologia, della grandezza e dell'attività svolta dalla società. In generale, dottrina e giurisprudenza definiscono l'amministrazione effettiva come la direzione corrente della società (day-to-day management), nozione a cui s'oppongono, da un lato, la semplice attività amministrativa (intesa come tenuta e gestione della corrispondenza, lavori di segretariato, ecc.) e, dall'altro, le attività di controllo e le decisioni strategiche di competenza del CdA (sentenza del Tribunale federale n. 2C_483/2016 del 11 novembre 2016, consid. 3; n. 2C_1086/2012 del 16 maggio 2013, consid. 2.2; De le Court , op. cit., p. 408 s.; Heilinger/ Maute , op. cit., p. 752; Jung , op. cit., p. 172; Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, op. cit., § 8, n. 9 e 13, p. 96 e 98 s.).

E. 1.5

Per quanto concerne l'onere della prova, secondo un principio generale della procedura fiscale, esso è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). In ambito di assoggettamento all'imposta cantonale, il Tribunale federale ha concretizzato tale principio, stabilendo che in presenza di importanti infrastrutture ("wesentliche Büroinfrastrukturen"), in particolare di uffici e di personale, alla sede statutaria, allora spetta all'autorità fiscale portare la prova che l'amministrazione effettiva sia esercitata in un altro luogo, soggiacente alla propria sovranità fiscale. In mancanza di tali infrastrutture e se l'autorità fiscale rende molto verosimile l'assoggettamento in un altro cantone, incombe pertanto al contribuente l'onere della prova ("Gegenbeweis") in relazione al trasferimento effettivo e non fittizio di sede (cfr. sentenza del Tribunale federale n. 2P.6/2007 del 22 febbraio 2008, consid. 2.3; n. 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1.; 2C_483/2016 del 11 novembre 2016, consid. 6.1 s.; inoltre Heilinger/ Maute , op. cit., p. 746; Jung , op. cit., p. 173;

Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, op. cit., § 8, n. 20-22, p. 101 s.; Locher , op. cit., p. 47).

E. 1.6

Occupandosi di una società con sede nel Liechtenstein, la cui attività consisteva nella vendita di software, il Tribunale federale ha ritenuto troppo esigui i legami con la sede statutaria, dove vi era un ufficio di piccole dimensioni preso in locazione, considerato che la maggior parte del lavoro veniva svolta fuori sede ed i giustificativi non documentavano una presenza costante nel Principato, rispetto ai legami con il Canton Zurigo, dove l'azionista e amministratore della società era domiciliato e dove aveva sede un'altra società da lui controllata (sentenza del Tribunale federale n. 2C_483/2016 del 11 novembre 2016). Nel caso di una società immobiliare, l'Alta Corte ha affermato che essa è illimitatamente imponibile laddove si trova la sede statutaria, a meno che le decisioni di gestione e di amministrazione non siano prese in un altro cantone. In tale eventualità, il domicilio fiscale principale si trova laddove l'attività dirigenziale è svolta, anche se nessun attivo vi si trovasse. Ciò si verifica in particolare se l'attività dirigenziale si svolge nei locali dell'azionista principale. In questo ambito, l'attività dirigenziale (decisioni su acquisto e vendita di immobili, designazione degli amministratori degli immobili e gestione degli utili che ne derivano) si deve tenere distinta dalla semplice gestione degli immobili (custodia, manutenzione, conclusione di contratti di locazione, ecc.) (sentenza del 15 dicembre 2006, n. 2P.120/2006, consid. 3.1 e giurisprudenza citata). A proposito di una società che aveva trasferito la sede statutaria dal Canton Zurigo al Canton Svitto, dove aveva preso in locazione un ufficio con pigione mensile pari a fr. 400.-, senza la presenza di personale, il Tribunale federale ha ritenuto che non fossero soddisfatti i presupposti della "wesentliche Geschäftsinfrastruktur" e che apparisse molto verosimile che l'amministrazione effettiva fosse ancora eseguita nel Canton Zurigo, così che spettava alla ricorrente l'onere di comprovare l'effettivo trasferimento di sede (sentenza del Tribunale federale n. 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014). In relazione ad una società a garanzia limitata, l'Alta Corte ha affermato che il domicilio fiscale era situato al domicilio dell'amministratore, dove veniva esercitata l'attività dirigenziale e l'amministrazione effettiva. Alla sede statutaria, infatti, non c'era alcuna infrastruttura, ma solo una sede formale (sentenza del Tribunale federale n. 2C_259/2009 del 22 dicembre 2009).

E. 1.7

La decisione impugnata deve pertanto essere esaminata tenendo conto non solo della base legale del diritto cantonale e di quella contenuta nel diritto federale dell'armonizzazione ma anche della giurisprudenza del Tribunale federale in materia di divieto della doppia imposizione intercantonale. 2. 2.1. Nel caso concreto, RI 1, domiciliata nel Canton Ticino sin dalla sua costituzione, ha trasferito la propria sede a _____ il 4 luglio 2014. Soci e gerenti della società con diritto di firma individuale sono RI 1 e RI 1. 2.2. Incontestato fra le parti è che la società dispone di un locale nella _____, in via _____ a _____, senza tuttavia pagare alcuna pigione come confermato per iscritto da RI 1, locatore dell'ufficio. Secondo la ricorrente questo locale fungerebbe da vera e propria sede operativa, dove sarebbe eseguita dunque l'amministrazione e la direzione corrente della società. A mente dell'RS 1 invece, proprio il fatto che sia stato messo a disposizione della società un locale senza dover pagare nessuna pigione, fatto molto insolito in ambito commerciale, e che al medesimo indirizzo hanno sede altre 40 società, avvalorerebbe la tesi dell'esistenza di una sede dal carattere puramente formale. Come menzionato in

precedenza, il Tribunale federale ha stabilito che in mancanza di importanti infrastrutture al luogo di sede, segnatamente uffici e personale, e se l'autorità fiscale rende molto verosimile l'assoggettamento in un altro cantone, allora incombe al contribuente l'onere della prova in relazione all'effettiva amministrazione alla sede statutaria. Nel caso su cui il TF si è pronunciato nella sentenza n. 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014, una società aveva trasferito la propria sede da Zurigo al Canton Nidvaldo, dove aveva dapprima preso in locazione un ufficio con pigione pari a fr. 400.- al mese e successivamente aveva preso in locazione altri locali per un totale di fr. 800.- e infine fr. 1'500.- al mese, i quali venivano sublocati ad altre società. Nella corrispondenza, la società utilizzava ancora l'indirizzo di Zurigo e quale contatto figurava un numero di telefono non registrato al luogo di sede nel Canton Nidvaldo. Il Tribunale aveva pertanto ritenuto che fosse molto verosimile che l'amministrazione effettiva fosse ancora eseguita nel Canton Zurigo, così che spettava alla ricorrente l'onere di comprovare l'effettivo trasferimento di sede. Ora, tornando al caso in esame, RI 1 dispone a _____ di un solo locale, in cui dovrebbero lavorare 4 persone: i signori RI 1 quali soci e gerenti, un'apprendista ed una contabile impiegata al 40%. Va considerato inoltre il fatto - più che anomalo in ambito di affari commerciali - che il locatore ha rinunciato a riscuotere una pigione e che al medesimo indirizzo hanno sede altre 40 società. Giova inoltre sottolineare che in Ticino sono domiciliati sia i signori RI 1 (a _____), sia l'apprendista (ad _____), sia l'aiuto-contabile (a _____). Inoltre da quanto emerge dagli atti, a _____ non sussiste alcun recapito di telefonia fissa, mentre il dominio internet (www.swissadria.com , nel frattempo chiuso) come pure il telefono fisso (+41 91 751 51 85), a cui si faceva riferimento nel sito internet anche dopo il trasferimento di sede nei _____, è stato registrato in Ticino, presso il domicilio dei signori RI 1. Infine il trasferimento di sede a _____ non sarebbe avvenuto per motivi commerciali bensì a causa delle dimissioni dell'ex presidente della gerenza RI 1, unico dipendente della società che possedeva l'autorizzazione per esercitare l'attività di fiduciario nel Canton Ticino. Considerato tutto ciò, appare decisamente verosimile che la direzione corrente della società venga ancora svolta nel Canton Ticino. Per tale motivo, in applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale, incombeva a RI 1 l'onere della prova in relazione all'effettivo trasferimento di sede a _____. Dal canto suo la ricorrente non è stata in grado di documentare un vero legame con _____, dove in sostanza dispone unicamente di un piccolo ufficio preso in locazione gratuitamente. Non sono d'aiuto alla società le pezze giustificative allegate al ricorso, siccome concernono da un lato spese di posteggio senza intestazione e dall'altro spese - soprattutto di cibo e bevande - presso supermercati di _____ e _____ (ma pure di alcune località ticinesi). Appare infatti palese che tali giustificativi non sono atti a dimostrare che la direzione e l'amministrazione effettiva della RI 1 vengano svolte a _____. Secondo la ricorrente, l'occupazione di un'apprendista impiegata di commercio (RI 1, impiegata a partire dal 08.09.2014) e di un aiuto contabile (RI 1, impiegata dal 12.02.2016 al 20% e dal 1.09.2016 al 40%) comproverebbe che l'amministrazione e la direzione corrente della società siano eseguite a _____. Anche volendo ammettere che la semplice indicazione, nel contratto di lavoro, di _____ quale luogo di formazione o di lavoro, possa bastare a comprovare l'effettivo impiego del dipendente presso tale sede, è necessario rilevare come dottrina e giurisprudenza ritengano che, quale luogo di amministrazione effettiva e direzione corrente, non è inteso il luogo dove vengono svolti lavori puramente amministrativi o lavori d'importanza minore, bensì il luogo dove si svolgono quelle attività, che nel loro insieme servono all'adempimento dello scopo statutario, dove viene dunque

svolta l'attività dirigenziale (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 5 settembre 1985, in ASA 56 p. 85 consid. 3b; DTF 50 I 104; DTF 85 I 99 consid. 2; inoltre Heilinger/ Maute, op. cit., p. 752; De le Court, op. cit., p. 412). Rilevante, ai fini della determinazione del luogo dell'amministrazione effettiva, non è perciò tanto il luogo di lavoro di un'apprendista e di un aiuto contabile, quanto piuttosto il luogo in cui i gerenti e amministratori della società, che possiedono la facoltà di concludere contratti, svolgono l'effettiva attività aziendale. 2.3. Va poi ricordato che, secondo dottrina e giurisprudenza, il domicilio della persona incaricata di svolgere la direzione corrente della società gioca un ruolo particolarmente importante, soprattutto nelle piccole imprese, dove tipicamente l'amministrazione effettiva è concentrata in una sola persona, in particolare se la società non dispone di infrastrutture e di personale. In questi casi il Tribunale federale applica per analogia le regole valide per il domicilio di un lavoratore indipendente senza sede operativa (sentenza del Tribunale federale n. 2A.321/2003 del 4 dicembre 2003, in StE 2005 B 71.31 n.1; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, op. cit., § 8, n. 14, p. 99; de Vries Reilingh, op. cit., n. 394, p. 131; Heilinger/ Maute, op. cit., p. 757; Jung, op. cit., p. 172). Il domicilio a _____ di RI 1 e RI 1 assume perciò una portata particolarmente importante siccome, essendo gli unici soci e gerenti della società con diritto di firma individuale, sono le persone principalmente incaricate di svolgere l'amministrazione e la direzione corrente della società. 2.4. Ne consegue che l'amministrazione effettiva della RI 1 è esercitata nel Canton Ticino, presso il domicilio di RI 1 e RI 1, in via _____, _____. 3. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia

E. 4

dicembre 2014, consid. 2.2; n. 2C_483/2016 del 11 novembre 2016, consid. 6.3; sentenza del tribunale amministrativo del canton Zurigo StE 2002 A 24.22 n. 5, consid. 2a e 3; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, op. cit., § 8, n. 8, p. 96; Heilinger/ Maute, op. cit., p. 748).

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