

TI_GERICHTE 80.2017.100 vom 23. März 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-03-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.100

FR: TI_GERICHTE 80.2017.100 du 23 mars 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.100 del 23 marzo 2017

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede bucalettere in altri cantoni, amministratore unico e dipendenti nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 1.1

La ricorrente, contestualmente al trasferimento della sua sede da _____ a _____, avvenuto nel 2012, è stata assoggettata alle imposte dirette nel _____. In virtù della decisione contestata, l'autorità fiscale ticinese ha rivendicato l'assoggettamento in considerazione del fatto che l'amministrazione effettiva è esercitata in Ticino. 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 si 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 Heilingner/ 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 dapprima nel Canton _____ e in seguito nel Canton _____, ha trasferito la propria sede nel Canton _____, il 22 febbraio 2012. Amministratore unico e membro del consiglio d'amministrazione della società con diritto di firma individuale è RA 1, residente a _____.

2.2. Come menzionato in precedenza, il Tribunale federale ha stabilito che, in mancanza di importanti infrastrutture, segnatamente uffici e personale, al luogo di sede, incombe al contribuente l'onere della prova in relazione al trasferimento effettivo e non fittizio di sede. Si rileva innanzitutto che la società non dispone di uffici propri presso la sua sede a _____. Ciò poteva già essere dedotto dal fatto che la ricorrente, nonostante numerose richieste da parte dell'RS 1, non abbia mai fornito copia del contratto di locazione o di altra documentazione atta a comprovare l'esistenza di infrastrutture nel Canton _____. La conferma è stata poi data dalla stessa società in sede di ricorso, in cui dichiarava che "per i motivi sopra esposti (nessun dipendente e attività esclusivamente all'estero) [la società] non ha mai avuto la necessità di avere uffici propri. Quel minimo di amministrazione svizzera [...] è sempre stata affidata a terzi". In effetti il recapito di RI 1 è stato dapprima presso lo studio legale e notarile dell'avv. RI 1, _____, _____ e successivamente – a seguito del trasferimento di sede nel Canton _____ – presso la _____, _____ 12, a _____, ed infine, a partire dal 14 febbraio 2016, _____, a _____. Giova ricordare che giusta gli art. 200 LT e 126 LIFD, il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta; deve segnatamente fornire, a domanda dell'autorità di tassazione, informazioni orali e scritte e presentare libri contabili, giustificativi e altri estratti, come anche documenti concernenti le relazioni d'affari. Come menzionato in precedenza la ricorrente (oltre a non essersi presentata all'audizione da lei richiesta) non ha nemmeno dato seguito alle numerose richieste di documentazione (bilancio e conto economico 2013, 2014 e 2015; le decisioni di tassazione 2013, 2014 e 2015; le dichiarazioni AVS 2013, 2014 e 2015; i contratti di lavoro con i dipendenti e il contratto di affitto) da parte dell'Ufficio di tassazione, né in sede di reclamo, né nel ricorso inoltrato alla Camera di diritto tributario. In sostanza, con il suo comportamento, la ricorrente da un lato ha violato l'obbligo di collaborazione ex art. 200 LT e 126 LIFD, e dall'altro non è stata in grado di comprovare l'esistenza di direzione corrente ed amministrazione effettiva nel Canton _____, come invece le incombeva in virtù dell'onere della prova, in base alla giurisprudenza dell'Alta Corte citata poc'anzi. Tale comportamento reticente da parte di RI 1 è stato confermato pure dall'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche del Canton _____, che con e-mail del 2 maggio 2017 ha informato l'RI 1 ticinese che la contribuente non aveva ancora inviato alcuna dichiarazione fiscale dal 2012, anno del trasferimento di sede, e che avrebbe di conseguenza provveduto ad intimare una tassazione d'ufficio relativa al periodo fiscale 2012. Già solo per i motivi sopracitati, il ricorso presentato dalla RI 1 deve essere respinto.

2.3. In ogni caso, anche volendo tralasciare la ripartizione dell'onere probatorio, si deve constatare che non vi sono elementi a supporto dell'effettiva amministrazione e direzione corrente nel Canton _____, mentre, al contrario, ve ne sono per il Canton Ticino. Innanzitutto va considerato come l'amministratore unico della società nonché unico membro del consiglio d'amministrazione con diritto di firma individuale, RA 1 sia residente nel Canton Ticino, in _____, a _____.

Sia nel reclamo del 10 novembre 2016 sia nel ricorso del 28

aprile 2017, RI 1 dichiarava che la società “non ha avuto dipendenti sino al 30.06.2014” e che il personale assunto successivamente era “sempre occupato oltre Gottardo”. Tuttavia, in base alle dichiarazioni dei salari AVS concernenti gli anni 2014, 2015 e 2016 e grazie al sistema informatico relativo alla banca dati MOVPOP (che gestisce l’anagrafe della popolazione del Cantone Ticino), emerge il seguente quadro relativo al domicilio dei dipendenti di RI 1. Nell’anno 2014 la ricorrente occupava 3 impiegati, ovvero RA 1 e le figlie RI 1 e RI 1 tutti domiciliati a _____. Nel 2015, al posto di RI 1 venivano assunte RI 1, pure residente in Ticino, segnatamente a _____, e RI 1, il cui domicilio non è conosciuto. Durante l’anno 2016, la ricorrente assumeva altri 4 dipendenti: RI 1, residente a _____, RI 1, domiciliata a _____, RI 1, domiciliato (sino al 01.03.2017) a RI 1 e RI 1, la cui residenza non è nota. Ora, poiché tutti i dipendenti della società (per quanto si è potuto accertare) erano domiciliati in Ticino, ed in considerazione del fatto che – come visto in precedenza – la società non ha mai avuto a disposizione alcun tipo di ufficio o infrastruttura di altro genere nel luogo di sede a _____, appare quantomeno poco plausibile, se non irrealistico, che il personale fosse “sempre occupato oltre Gottardo” come sostenuto dalla ricorrente. Tanto più che, come dichiarato dalla stessa società, a partire da ottobre 2015 ed “in seguito allo sviluppo delle attività in Svizzera, [...] si è deciso di fornire un servizio in Ticino a _____”. 2.4. 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). Alla luce della citata giurisprudenza, il domicilio a _____ di RA 1 assume perciò un ruolo particolarmente importante, siccome ricoprendo l’incarico di amministratore unico con diritto di firma individuale e di unico membro del consiglio d’amministrazione iscritto a registro di commercio, è la persona principalmente incaricata di svolgere l’amministrazione e la direzione corrente della società. 2.5. Ne consegue che il domicilio fiscale di RI 1, a partire dal periodo fiscale 2013, è nel Canton Ticino, in virtù dell’amministrazione effettiva nel Cantone. 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.