

# TI\_GERICHTE 80.2017.151 vom 17. Mai 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-05-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.151](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.151)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.151 du 17 mai 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.151 del 17 maggio 2017

## Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, trasferimento fittizio nel Canton Grigioni, nessun ufficio, recapito presso fiduciaria

## Erwägungen

### E. 1

all'imposta cantonale, siccome – secondo la giurisprudenza del Tribunale Federale sulla doppia imposizione – la sede civile non è determinante in ambito fiscale, 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 questo caso è determinante questo luogo come domicilio fiscale. In particolare, secondo l'UTPG l'esiguità dell'importo annuo di fr. 1'600.–, pagato dalla reclamante, quale rimborso per l'unico compito di "smistamento della corrispondenza" effettuato dalla fiduciaria \_\_\_\_\_ Sagl, imponeva di escludere, da un lato, l'esistenza dell'amministrazione effettiva a Roveredo e confermava, dall'altro, la semplice domiciliazione a scopo di recapito postale presso una fiduciaria. Non essendo domiciliato nessun organo societario nel Canton Grigioni, la società non sarebbe stata nemmeno in grado di comprovare alcun (altro) legame con tale cantone, se non appunto un mero recapito postale. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 impugna la suddetta decisione, confermando in sostanza le argomentazioni esposte in sede di reclamo. La società precisa che ha sempre avuto sede presso uno studio fiduciario siccome "non necessita di un ufficio proprio, di un servizio segreteria o di un magazzino" e che il trasferimento della sede a Roveredo non sarebbe dunque fondato su una motivazione fiscale, dato che "l'unico vantaggio che ne poteva trarre è la tassa di circolazione delle due auto intestate alla ditta, in quanto nel canton GR sono nettamente più economiche", vetture che tuttavia sono targate in Ticino. F. Nelle sue osservazioni del 16 giugno 2017, l'UTPG propone di respingere il ricorso, concludendo che – per tutti i motivi già esposti – l'amministrazione effettiva della società è esplicita al luogo di domicilio del socio e gerente signor \_\_\_\_\_, dunque in Ticino e non a \_\_\_\_\_. Diritto

### E. 1.1

La ricorrente, contestualmente al trasferimento della sua sede da \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, avvenuto nel 2011, è stata assoggettata alle imposte dirette nel Canton Grigioni. In virtù della decisione contestata, l'autorità fiscale ticinese ha rivendicato l'assoggettamento in considerazione del fatto che l'amministrazione effettiva è (tuttora) esercitata in Ticino, presso il domicilio del signor \_\_\_\_\_ – socio e gerente con diritto di firma individuale – a \_\_\_\_\_. 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 Heilinger/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, la RI 1, domiciliata nel Canton Ticino sin dalla sua costituzione nel 1997, ha trasferito la propria sede a \_\_\_\_\_ il 25 agosto 2011. Socio e gerente della società con diritto di firma individuale è il signor \_\_\_\_\_, mentre \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono soci senza diritto di firma. 2.2. Incontestato fra le parti è che la società non dispone di alcun ufficio a \_\_\_\_\_ ma unicamente di un recapito presso la fiduciaria \_\_\_\_\_ Sagl, con cui ha concluso un "contratto per domiciliazione di società", secondo il quale la fiduciaria \_\_\_\_\_ si occupa di "effettuare lo smistamento della corrispondenza" e di inviare alla mandante (presumibilmente al domicilio del signor \_\_\_\_\_) tutta la corrispondenza che dovesse arrivare all'indirizzo di \_\_\_\_\_, contro il versamento annuo di fr. 1'600.- oltre alle spese vive sostenute dalla fiduciaria. 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. A tal proposito si rileva che la società non ha portato alcuna prova dell'esistenza di un qualsiasi legame con il Canton Grigioni, limitandosi ad affermare che - essendo operativa in ambito di compravendita di prodotti e impianti per il settore farmaceutico e ospedaliero - non necessiterebbe di un alcun tipo di infrastruttura, motivo per cui ha stabilito la propria sede presso un ufficio fiduciario, come del resto aveva già fatto quando era domiciliata nel Canton Ticino. La ricorrente sostiene inoltre che la

fiduciaria \_\_\_\_\_ si occuperebbe di tenere la contabilità e dell'amministrazione per conto della società. Tale affermazione non è tuttavia comprovata dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, da cui emerge piuttosto che i compiti della fiduciaria si limitano allo smistamento e invio della corrispondenza. Tale conclusione è del resto avvalorata dall'esiguo importo pagato dalla ricorrente a titolo di onorario, segnatamente di fr. 1'600.– all'anno. 2.3. In ogni caso, anche volendo tralasciare la ripartizione dell'onere probatorio, si deve constatare che non vi sono elementi a supporto della tesi di un effettivo trasferimento del domicilio fiscale nel Canton Grigioni e, al contrario, ve ne sono per l'esistenza della direzione e dell'amministrazione effettiva nel Canton Ticino. La società dichiara di aver avuto il proprio domicilio fiscale presso una fiduciaria (la \_\_\_\_\_ SA di Bellinzona) già quando aveva sede in Ticino e di aver mantenuto le medesime "caratteristiche strutturali e operative" anche dopo il trasferimento di sede a \_\_\_\_\_, ciò che tuttavia corrobora proprio la tesi di un mantenimento dei legami con il Canton Ticino, rispettivamente di un trasferimento puramente fittizio di sede a \_\_\_\_\_. Inoltre va considerato come nel Canton Ticino, a \_\_\_\_\_, risiede \_\_\_\_\_, unico socio e gerente con diritto di firma individuale e che il numero di telefono fisso (091 \_\_\_\_\_) e il numero di fax (091 \_\_\_\_\_) che compaiono sul sito internet della società, sotto la sezione contatti ( www.\_\_\_\_\_.com ), sono numeri localizzati proprio a Cugnasco. Inoltre le due automobili intestate alla ditta sono attualmente immatricolate nel Canton Ticino (TI \_\_\_\_\_ e TI \_\_\_\_\_). 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). Essendo \_\_\_\_\_ l'unico gerente iscritto a RC, nonché l'unica persona che – grazie al diritto di firma - possiede la facoltà di concludere contratti in nome della società, ne discende che è la persona cui compete la direzione corrente della RI 1. Come visto, \_\_\_\_\_ è domiciliato nel Canton Ticino, a \_\_\_\_\_, ed egli stesso, nel ricorso alla Camera di diritto tributario, dichiara di lavorare spesso presso la sua abitazione, dove verosimilmente si occupa della contabilità, dell'amministrazione, dell'elaborazione di offerte e delle varie attività che normalmente vengono svolte negli uffici societari. 2.5. Ne consegue che l'amministrazione effettiva della RI 1 è esercitata nel Canton Ticino, presso il domicilio di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_. 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 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1'080.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

**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.