

TI_GERICHTE 80.2017.241 vom 4. September 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-09-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.241

FR: TI_GERICHTE 80.2017.241 du 4 septembre 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.241 del 4 settembre 2017

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede bucalettere nel Canton Grigioni, contratto di domiciliazione presso uno studio legale, soci e gerenti domiciliati nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 1.1

La ricorrente, contestualmente al trasferimento della sua sede da Lugano a _____, avvenuto nel 2015, 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 (tuttora) esercitata in Ticino, presso il domicilio del signor RI 1 – membro del CdA con diritto di firma individuale – in _____, 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], Interkantonaies 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 società è stata costituita il 19 novembre 2013, la ragione sociale era RI 1 ed il domicilio era a Lugano. Il 31 marzo 2015, tramite modifica statutaria, è stata cambiata la ragione sociale in RI 1 e la sede è stata trasferita a _____, nel Canton _____. In base all'estratto del registro di commercio, membro del CdA con diritto di firma individuale è RI 1, mentre RI 1 ricopre il ruolo di direttore con diritto di firma collettiva a due. 2.2. Incontestato fra le parti è che la società non dispone di alcun ufficio a _____ ma unicamente di un recapito presso l'indirizzo dello studio legale dell'avv. RI 1, con cui ha concluso un contratto per domiciliazione di società. D'altronde è la società stessa che, su richiesta di fornire copia del contratto di locazione, ha inoltrato all'ufficio di tassazione una copia della fattura per la domiciliazione presso l'avv. RI 1. Da tale documento emerge come la società abbia fatto uso dell'offerta "Sottoindirizzo" della Posta Svizzera, la quale consente il recapito degli invii di terze persone automaticamente ad un indirizzo stabilito. In sostanza, RI 1 e RI 1, hanno sottoscritto un contratto secondo il quale quest'ultimo si occupa di ritirare e smistare la corrispondenza che dovesse arrivare all'indirizzo di _____, e la società s'impegna a versare un importo annuo, che per il 2016 ammontava a fr. 981.70.-. Facendo riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale, si può pertanto affermare che al luogo di sede non vi sono né infrastrutture né personale operativo, motivo per cui incombe al contribuente l'onere della prova in relazione al trasferimento effettivo e non fittizio di sede. A supporto della propria tesi, RI 1 ha inviato, oltre al citato contratto di domiciliazione, della documentazione inerente, ad esempio, alle fatture relative agli oneri sociali o alle imposte di circolazione di due autoveicoli aziendali, pagate al canton _____. È evidente che tali documenti non comprovano in alcun modo che la direzione corrente e l'amministrazione della società siano effettivamente svolte a _____. I contributi sociali o le imposte di circolazione vanno versate al Cantone dove vi è la sede statutaria, indipendentemente dalla natura puramente formale della stessa, mentre il contratto di domiciliazione, che per definizione si contrappone alla presenza di uffici propri, va tutt'al più qualificato quale indizio a supporto di un mero recapito bucalettere. 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 _____ e, al contrario, ve ne sono per il Canton Ticino. Innanzitutto va considerato come entrambe le persone degli organi societari risiedano in Ticino. RI 1, unico membro del CdA con diritto di firma individuale, è domiciliato in _____, a _____; mentre RI 1, direttore con diritto di firma collettiva a due, risiede a _____. Dagli atti emerge inoltre che RI 1 - oltre al ruolo di organo - risulta essere l'unico dipendente della società e nelle proprie dichiarazioni fiscali relative agli anni 2015 e 2016 dichiara come luogo di lavoro "Ticino", senza far valere di conseguenza alcuna deduzione per spese di trasporto dalla sua residenza di Lugano a _____. Mal si comprende come la direzione corrente della società possa venir svolta nel Canton _____, senza la presenza della persona incaricata di svolgere tale compito e senza un ufficio in cui poterlo effettivamente esplicitare. A ciò si aggiungono altri legami minori con il Canton Ticino come l'esistenza di un conto bancario presso la Banca Raiffeisen del _____, di _____, oppure il fatto che a Lugano viene eseguita la contabilità societaria, o ancora che nei moduli della dichiarazione d'imposta

inoltrati all'amministrazione del Canton _____ è indicata la società RI 1 di _____ quale riferimento per ulteriori informazioni sulla contribuente. Alla luce di quanto sopra, ed in considerazione del fatto che la società non ha portato alcuna prova concreta dell'esistenza di un legame con il Canton _____, si può dunque concludere che a _____ vi è unicamente un recapito bucalettere presso l'indirizzo dello studio legale dell'avv. RI 1, ciò che peraltro è avvalorato dal fatto che al medesimo indirizzo hanno sede altre 25 società. 2.4. Giova infine ricordare 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 gioca perciò un ruolo particolarmente importante, visto che, essendo l'unico dipendente, nonché l'unica persona che – grazie al diritto di firma individuale – possiede la facoltà di concludere contratti in nome della società, è colui a cui compete principalmente la direzione corrente della RI 1. A titolo abbondanziale si rileva che pure l'altro organo societario RI 1, che possiede un diritto di firma collettiva a due, è residente nel Canton Ticino. 2.5. Ne consegue che l'amministrazione effettiva RI 1 è esercitata in Ticino, presso il domicilio del signor RI 1 a _____. 3. Per quanto concerne la doppia imposizione intercantonale, che si verificherebbe in conseguenza della decisione di assoggettamento nel Canton Ticino a partire dall'anno 2015, quest'ultimo periodo fiscale già tassato dal _____ in data 17 agosto 2016, la questione dovrebbe essere sottoposta all'autorità fiscale di quest'ultimo cantone o, tutt'al più, al Tribunale federale, mediante ricorso in materia di diritto pubblico per violazione del divieto di doppia imposizione garantito dall'art. 127 cpv. 3 Cost. A tale riguardo, il ricorso per doppia imposizione è ammesso solo contro decisioni emesse da un'autorità cantonale di ultima istanza, ma, allo stesso tempo è possibile impugnare una decisione di un altro cantone – anche già cresciuta in giudicato – sebbene non sia stata adottata da un'autorità di ultima istanza (Locher, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, Berna 2015, p. 138). L'atto di ricorso va diretto esplicitamente contro tutti i cantoni coinvolti. All'atto di ricorso deve essere allegata la decisione impugnata (art. 42 cpv. 3 LTF) ed a riguardo della formulazione di una richiesta di restituzione delle imposte, essa deve essere richiesta con sufficiente chiarezza, pure allegando una ricevuta degli importi pagati (Locher, op. cit., p. 157).

E. 4

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese 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 del 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 :

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