

TI_GERICHTE 80.2017.290 vom 8. November 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-11-08, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.290

FR: TI_GERICHTE 80.2017.290 du 8 novembre 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.290 del 8 novembre 2017

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede bucalettere nel Canton Grigioni, amministratore e azionista unico domiciliato nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 1.1

La ricorrente, in seguito al trasferimento della sede, avvenuta nell'aprile del 2013, 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 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 Heilingger/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 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 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 ha la propria sede nel Canton Grigioni dal 10.10.2013. Dall'estratto del registro di commercio emerge che la stessa ha la propria sede attuale in via _____ a _____. In precedenza aveva la sede presso _____ ed ancor prima (ossia dalla sua costituzione sino al 2013) era domiciliata nel Canton Ticino a _____, in via _____. Autorizzato a rappresentare la società è _____, cittadino _____ domiciliato a _____. Egli è membro del Consiglio di amministrazione nonché azionista unico di RI 1 (cfr. sito internet www.zefix.ch, consultato il 27.2.2018). 2.2. Come visto, 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 d'importanti infrastrutture ("wesentliche Büroinfrastrukturen") nel luogo di sede. 2.3. Si rileva innanzitutto come, per quanto concerne la prima sede nel Canton _____, ossia presso _____, la ricorrente non ha presentato alcun documento attestante una sua effettiva presenza. In particolare, nel contesto del reclamo 11/12.1.2017, RI 1 indica: "(...) dopo un passaggio a _____ in attesa di trovare un ufficio adeguato, ha preso in subaffitto un ufficio a _____ (...)" (pag. 2 del reclamo 11/12.1.2017). In merito a questa prima domiciliazione nel Canton _____ va osservato che se si immette nel registro di commercio del Canton _____ il nominativo di _____ (<https://gr.chregister.ch/cr-portal/suche/suche.xhtml>, sito consultato il 23.1.2018) si può notare che la stessa ricopre molte cariche per società più disparate, molte delle quali risultano avere il proprio recapito presso _____ a _____, dove si trova anche la sede di _____ ed un tempo di RI 1 (a titolo esemplificativo si possono citare _____, _____, _____, _____, la Fondazione _____, _____, _____, _____). Deve anche essere rilevato che _____ è una fiduciaria, come ben si evince dallo scopo della società, visualizzabile sul sito internet del registro di commercio del Canton _____. De facto, in assenza di prove apportate dalla contribuente si può concludere che dal 10.10.2013 al 9.7.2014 la società non aveva uffici propri nel Canton _____, ma che disponeva di un mero recapito presso una fiduciaria. Per quanto concerne la sede di _____, ubicata in via _____, la società insorgente presenta un contratto di subaffitto concluso con _____ (società che tra le altre cose, al momento in cui era stato sottoscritto il contratto tra le parti aveva come scopo sociale anche la consulenza aziendale e le intermediazioni di tipo commerciale e finanziario, nonché la prestazione di servizi fiduciari, www.zefix.ch, sito consultato il 1°3.2018). In particolare lo stesso è stato concluso per una durata indeterminata, il canone di locazione è di fr. 150.- tutto compreso: viene messo a disposizione un locale/ufficio non arredato e l'uso dei servizi. Ora anche per quanto attiene a questa sede non si può non rilevare come, al momento dell'insediamento della società all'indirizzo di via _____, a quest'indirizzo fosse ancora domiciliata la _____ (che si è poi trasferita nel mese di ottobre 2016 all'indirizzo di _____, sempre a _____). Ora, l'esiguo per non dire irrisorio canone di locazione stipulato tra le parti, nonché il fatto che il contratto di subaffitto è stato stipulato con una società che svolgeva attività di tipo fiduciario, non permettono ritenere provata l'esistenza di legami stretti con il

territorio grigionese e fanno per contro propendere per l'assenza d'importanti infrastrutture ("wesentliche Büroinfrastrukturen") nel luogo di sede. Va inoltre specificato che la ricorrente, dal cambio di sede di parte locatrice non ha prodotto alcuna altra documentazione attestante l'esistenza di un contratto di locazione/sublocazione.

2.4. In tal senso appare particolarmente calzante l'osservazione dell'UTPG secondo cui RI 1 non impiega alcun dipendente: se è vero che sicuramente la ricorrente può dotarsi del numero di personale che più le si addice, tuttavia non si può non rilevare che tutta l'attività dell'insorgente è concentrata nelle mani di _____, che è domiciliato a _____ e che, nel 2014 (ossia quando già la sede di RI 1 era stata trasferita nel Canton _____) ha costituito la "_____ ditta individuale attiva nel ramo della rivendita di oggettistica, che può eseguire anche il cambio di biglietti di banca e clientela retail, e può anche effettuare attività di introducing broker presso banche (e non la gestione). Tali scopi sono del tutto simili a quelli svolti dalla società insorgente. L'indirizzo di questa ditta coincide con quello del domicilio dell'amministratore unico di RI 1. In merito a _____, viene indicato come la stessa avrebbe avuto corta vita, smettendo la propria attività già a metà del 2014. Ora, come correttamente rilevato dall'UTPG, la ditta risulta a tutt'oggi iscritta a registro di commercio (in merito all'importanza del registro di commercio nell'attestare fatti giuridici rilevanti si veda l'art. 1 dell'Ordinanza sul registro di commercio [ORC; RS 221.411]). L'art. 39 cpv. 1 dell'ORC stabilisce inoltre che "Se cessa l'attività aziendale o la trasferisce a un'altra persona o a un altro ente giuridico, il titolare di una ditta individuale deve notificare la cancellazione della ditta individuale". Considerata la pubblicità del registro di commercio, indipendentemente da quanto afferma RI 1, si deve ritenere che _____ di _____ sia tuttora esistente. Tutti questi elementi, presi nel loro insieme, conducono a ritenere che l'amministrazione effettiva e la direzione di RI 1 sia da sempre stata esercitata nel Canton Ticino, luogo in cui risiede il suo amministratore unico, che è impegnato anche in un'altra società. Per contro non è stato apportato alcun tipo di prova che possa permettere di localizzare nel Canton _____ l'amministrazione effettiva di RI 1. Dagli atti non emerge che nel Canton _____ vengano svolte quelle attività che nel loro insieme servono all'adempimento dello scopo statutario. Non risulta in particolare che la società abbia nel Canton _____ "(...) il centro dei propri interessi effettivi ed economici e dove sono esercitate quelle attività dirigenziali che di solito si concentrano alla sede statutaria".

3. 3.1. Vi sono per contro molteplici elementi che portano questa Camera a ritenere che la decisione dell'UTPG di assoggettare la società alle imposte nel Canton Ticino sia corretta.

3.2. Il domicilio dell'amministratore unico, che è pure azionista unico di RI 1, è in _____, a _____. Come visto in precedenza la società non ha dipendenti: l'amministrazione e la direzione societaria sono nelle mani di _____, che è inoltre l'unica persona abilitata ad impegnare la società, godendo del diritto di firma individuale. Questi ha il compito di esercitare l'attività fiduciaria, la consulenza commerciale ed aziendale, nonché la gestione patrimoniale. La presenza in Ticino di _____ è inoltre avallata dalla sua partecipazione ad altre ditte e società. In primo luogo, è attivo per _____, ditta individuale di sua pertinenza con sede a _____, presso il suo domicilio, che è attiva pressappoco negli stessi settori di RI 1. È inoltre stato, dal 1999 al 12.10.2017, membro del CdA con diritto di firma individuale di _____, con sede sino al 12.10.2017 in via _____ a _____ (medesima sede iniziale di RI 1 e della quale l'altro membro del CdA, il Presidente, era un cittadino _____, domiciliato a _____). _____ aveva come scopo, tra gli altri, anche la partecipazione quale holding ad imprese finanziarie, industriali, commerciali ed

immobiliari. 3.3. Va segnalato 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).

3.4. L'amministrazione effettiva e la direzione di RI 1 nel Canton Ticino risultano anche dall'analisi del conto economico per il periodo fiscale 2014 della ricorrente. In effetti balza all'occhio l'esiguità della somma corrisposta in affitti – appena fr. 900.- – se confrontata con le spese telefoniche, per fr. 7'244.80 (derivanti dall'utilizzo del cellulare, posto come il numero della società è stato deviato all'utenza mobile). È quindi ben ipotizzabile che _____ possa svolgere, per conto di RI 1, tutte le operazioni amministrative e dirigenziali direttamente tramite l'uso del telefono portatile, senza necessità di spostarsi a _____. In tal senso si deve rilevare che dal sito internet _____ (consultato il 1° 3.2018) emerge chiaramente come la società sia attiva nella gestione patrimoniale. In particolar modo viene indicato: “La Società ha stipulato accordi come “Gestore esterno” con alcune banche della piazza _____ ed estera”. Da dichiarazioni della medesima ricorrente, ha indicato di collaborare con _____ a _____ (v. punto 7.7. del ricorso). Per contro la ricorrente non ha comprovato di svolgere una simile attività nel Canton _____. Tutti questi elementi portano ancora una volta a consolidare la tesi che l'effettiva amministrazione e direzione della società vengono svolte nel Canton Ticino.

3.5. A ciò deve essere aggiunto anche che _____ non figura nell'albo dei fiduciari _____ (consultabile al sito internet <https://www4.ti.ch/di/dg/fiduciari/albo-online/albo-online-dei-fiduciari/>, visualizzato il 1° 3.2018). Ora, per svolgere l'attività di gestore patrimoniale è necessario disporre di una patente di fiduciario. In particolare secondo l'art. 1 cpv. 1 della Legge sull'esercizio della professione di fiduciario (LFid, RL 11.1.4.1.) “le attività di fiduciario commercialista, fiduciario immobiliare e fiduciario finanziario per conto di terzi a titolo professionale nel Cantone Ticino sono soggette ad autorizzazione”. È considerato fiduciario finanziario (art. 5 LFid) ad esempio chi si occupa della gestione e l'amministrazione di patrimoni e portafogli come pure di operazioni di cambio. Se è vero che sino al 2015 la società poteva contare sulla presenza nel Cda di almeno una persona autorizzata a svolgere l'attività di fiduciario, tuttavia non si può ignorare l'esiguo compenso da essa percepita quale membro del Cda, se raffrontato all'indennità ricevuta da _____. Va da sé che per poter esercitare la professione di fiduciario occorre avere un'autorizzazione personale, ciò che non è mai stato il caso per l'amministratore unico, nonché azionista unico di RI 1. Ora, è chiaro che, non essendoci più alcuna persona autorizzata a svolgere l'attività di fiduciario, il trasferimento della sede formale nel Canton _____ appare dettato altresì da considerazioni legate all'esistenza della normativa ticinese sull'esercizio della professione di fiduciario.

3.6. Anche le spese relative al consumo di carburante per l'automobile fanno propendere per l'effettiva amministrazione della società nel Canton Ticino: se RI 1 fosse effettivamente attiva sul suolo grigionese – ad esempio per la visita dei clienti, per gli spostamenti verso istituti di credito grigionesi - si sarebbe trovato almeno uno scontrino relativo ad un pieno di carburante fatto ad una stazione di benzina che non fosse

_____. 3.7. Così stando le cose, si può ritenere come la società ricorrente non abbia documentato un vero legame con il Canton Grigioni. Sussistono invece molteplici indizi a favore dell'effettiva amministrazione della società nel Canton Ticino: elementi che sono stati presentati e ben esposti da parte dell'autorità fiscale. Ne consegue come l'amministrazione effettiva della società, a tempo dal 1° 1.2014, sia esercitata in Ticino.

E. 4

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. 1'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'600.– 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. 146 LIFD; 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.