

# **TI\_GERICHTE 80.2017.76 vom 9. März 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-03-09, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.76](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.76)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.76 du 9 mars 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.76 del 9 marzo 2017

## **Regeste**

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede bucalettere nel Canton Zugo, recapito presso uno studio legale, amministratori domiciliati nel Canton Ticino, holding

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La ricorrente impugna la decisione in merito all'assoggettamento sia all'imposta cantonale sia all'imposta federale diretta. A quest'ultimo proposito, menziona l'art. 50 LIFD, secondo cui le persone giuridiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno sede o amministrazione effettiva in Svizzera. L'insorgente non contesta tuttavia di essere assoggettata all'imposta federale diretta, ma unicamente l'assoggettamento all'imposta cantonale ticinese. Ci si domanda se il ricorso si riferisca al fatto che la tassazione dell'imposta federale diretta è stata intrapresa dalle autorità fiscali del Canton Ticino anziché da quelle del Canton Zugo. L'art. 108 cpv. 1 LIFD prevede che, se il luogo della tassazione è controverso o incerto, esso venga fissato dall'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta ove entrino in linea di conto più autorità di tassazione dello stesso Cantone e dall'Amministrazione federale delle contribuzioni ove entrino in linea di conto più Cantoni (cfr. anche la sentenza del TF 2C\_116/2013 del 2.9.2013 consid. 4.5 con riferimenti). Nella fattispecie quindi il giudizio in merito alla questione quale cantone sia competente per la tassazione dell'imposta federale diretta non rientra nelle attribuzioni di questa Camera, bensì dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, la cui decisione potrà poi essere impugnata secondo le disposizioni generali sull'amministrazione della giustizia federale. Nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, il ricorso si rivela pertanto irricevibile.

### **E. 2.1**

Con decisione 22 settembre 2014 l'autorità fiscale ticinese ha rivendicato l'assoggettamento della ricorrente 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. 2.2**

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. 2.3**

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 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).

#### **E. 2.4**

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. 2.5**

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. 2.6**

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. 2.7**

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.

### **E. 3.1**

Nel caso concreto, la RI 1 è una società costituita l'11 marzo 1998 e domiciliata dapprima a \_\_\_\_\_ (ZH), poi presso la \_\_\_\_\_ a Lugano ed infine presso l'avv. \_\_\_\_\_ a Zugo. Dal 23 maggio 2005, data del trasferimento della sede a Lugano, \_\_\_\_\_ e suo marito \_\_\_\_\_, entrambi domiciliati a \_\_\_\_\_, sono sempre stati membri del Consiglio d'amministrazione presieduto da \_\_\_\_\_, cittadino italiano domiciliato a \_\_\_\_\_ (I). \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono anche, rispettivamente, presidente e membro della fiduciaria \_\_\_\_\_, a cui è stata demandata la gestione della RI 1.

### **E. 3.2**

È incontestato che \_\_\_\_\_ e suo marito \_\_\_\_\_, entrambi membri del Consiglio d'amministrazione di RI 1, siano domiciliati nel Canton Ticino; solo il presidente del Consiglio d'amministrazione risiede altrove e meglio in Italia. È altresì riconosciuto che la RI 1 non dispone né di personale né di uffici propri. A Zugo ha semplicemente il proprio recapito presso uno studio legale. L'insorgente – alla quale come si è visto, incombeva l'onere della prova in relazione all'esistenza di una sede effettiva e non fittizia nel Canton Zugo – non ha portato alcuna prova dell'esistenza di un qualsiasi legame con il Canton Zugo, limitandosi ad affermare di essere unicamente detentrica di una partecipazione nella \_\_\_\_\_ e di non svolgere alcun'altra attività in Svizzera, non necessitando così di alcun tipo particolare di struttura. RI 1 si è limitata ad affermare che il fatto che tanto i membri del Consiglio d'amministrazione, quanto l'organo di revisione siano in Ticino, e la

circostanza che a occuparsi della liquidazione sia la fiduciaria ticinese controllata dai membri del Consiglio d'amministrazione della stessa ricorrente, non sarebbero di alcun rilievo e non comproverebbero alcunché. In tal modo, la ricorrente non è stata in grado di comprovare l'esistenza di un'amministrazione effettiva a Zugo, né in sede di reclamo, né nel ricorso inoltrato alla Camera di diritto tributario, come invece le incombeva in virtù dell'onere della prova citato poc'anzi. Già solo per tale motivo il ricorso presentato da RI 1 deve essere respinto.

#### **E. 4.1**

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 Zugo. È del resto la società medesima a indicare che l'amministrazione non si svolge nel Canton Zugo. La RI 1 ha infatti dichiarato che "l'amministrazione effettiva sia da ricondurre all'estero" (cfr. reclamo, pag. 4) e che il recapito presso un avvocato di Zugo "è da considerarsi una funzione di puro supporto dettata dalla legislazione" (cfr. osservazioni del 29 aprile 2016, pag. 2). La ricorrente ritiene di dover essere tassata nel Canton Zugo sostenendo che "in mancanza di una direzione certa in uno dei Cantoni interessati deve fare stato la sede statutaria" (cfr. ricorso, pag. 4).

#### **E. 4.2**

Senonché v'è più di un indizio a supporto della tesi dell'UTPG secondo cui l'amministrazione effettiva della RI 1 avviene in Ticino. È infatti, come si è visto, la società medesima ad ammettere che i due membri del Consiglio d'amministrazione – \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, i quali sono rispettivamente presidente e membro della \_\_\_\_\_, presso cui era domiciliata la società ricorrente – e che anche la liquidazione societaria è gestita dalla stessa \_\_\_\_\_. Quanto precede non può che corroborare proprio la tesi di un legame fattuale con il Canton Ticino, rispettivamente di una sede puramente fittizia a Zugo.

#### **E. 4.3**

La ricorrente sostiene di non necessitare di alcuna infrastruttura, dato che il suo scopo è unicamente quello di detenere la partecipazione nella \_\_\_\_\_. La RI 1 ritiene, in buona sostanza, di non avere nulla a che fare né con il Canton Ticino né con il Canton Zugo, avendo ella stabilito la sede legale dapprima presso una fiduciaria a Lugano (la \_\_\_\_\_) e poi presso un avvocato a Zugo semplicemente per far fronte all'obbligo di avere una sede legale. Per determinare dove sia assoggettata nei rapporti intercantonali una società holding, la giurisprudenza del Tribunale federale riconosce la sede sociale stabilita dagli statuti solo se gli atti necessari per raggiungere lo scopo sociale sono svolti in tale luogo. Il luogo dell'amministrazione effettiva corrisponde al luogo in cui i titoli sono conservati, i ricavi sono incassati, vengono decisi acquisto e vendita di titoli, vengono esercitati i diritti degli azionisti, gli amministratori agiscono, si opera il controllo delle società figlie, si applicano le decisioni del consiglio di amministrazione, si tiene la contabilità, si tengono le sedute del consiglio di amministrazione (cfr. De le Court, op. cit., p. 414 s.; Oberson, Précis de droit fiscal international, 4 a ediz., Berna 2014, p. 62 s.). La direzione di una società holding non comporta pertanto un'attività particolarmente estesa ed è meno appariscente di quella di un'impresa che esercita attività immediatamente produttiva (Heiling/Maute, op. cit., p. 754). Il fatto che, nel periodo fiscale litigioso, lo scopo sociale della ricorrente consistesse solo nel detenere la partecipazione nella succitata società rumena, non basta pertanto per poter escludere l'assoggettamento nel Canton Ticino.

L'attività essenziale della società, che consiste nel detenere e amministrare la partecipazione nella società figlia, è indiscutibilmente stata esercitata nel Canton Ticino e non certo a Zugo. In questa prospettiva è significativo che, anche dopo il trasferimento della sede formale a Zugo, la società abbia mantenuto il medesimo Consiglio d'amministrazione e il medesimo ufficio di revisione. Altrettanto sintomatico è che la persona di riferimento tra la società e l'autorità fiscale sia la medesima e che quale liquidatrice della RI 1 sia stata nominata la stessa \_\_\_\_\_. Pur ammettendo che \_\_\_\_\_ abbia un forte peso decisionale all'interno della società, resta assai poco convincente il tentativo di relativizzare l'importanza della figura di \_\_\_\_\_, la quale risulta coinvolta in tutto ciò che riguarda la società medesima e finanche nella sua liquidazione. La molteplicità dei ruoli che ella gioca all'interno della società appare difficilmente conciliabile con l'assunto di RI 1 secondo cui ella avrebbe solo una funzione meramente formale e funga quasi da prestanome.

#### **E. 4.4**

Il ruolo del consiglio di amministrazione non può venir sminuito, enfatizzando il peso delle istruzioni che gli amministratori riceverebbero dalla società madre. La ricorrente ha prodotto a tale riguardo un contratto del 2005 fra la \_\_\_\_\_ – facente parte del gruppo \_\_\_\_\_ e azionista della RI 1 – e la \_\_\_\_\_, che ha per oggetto il mandato di amministrazione a titolo fiduciario della RI 1 medesima. Ciò che è determinante è che nel consiglio di amministrazione abbiano un ruolo estremamente rilevante \_\_\_\_\_ e suo marito \_\_\_\_\_. Il fatto che la società insorgente sia nel contempo madre e figlia di altre società di un ampio gruppo non basta certamente a far venir meno il ruolo del consiglio di amministrazione della stessa, a meno che con questo argomento la ricorrente non intenda sostenere di essere essa stessa una struttura puramente formale, priva di ogni consistenza economica. Il mandato conferito dalla \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_ SA, presieduta da \_\_\_\_\_ i, non fa altro che corroborare la tesi secondo cui l'amministrazione effettiva della RI 1 viene svolta dal Consiglio d'amministrazione della medesima nella persona dei coniugi \_\_\_\_\_ presso la loro fiduciaria \_\_\_\_\_. Che il luogo dell'amministrazione effettiva sia a Lugano lo dimostra anche lo stesso verbale dell'assemblea generale straordinaria del 30 luglio 2015, prodotto dalla contribuente. Dall'atto pubblico con il quale è stato redatto il verbale si evince infatti che l'assemblea si sia svolta a Lugano. Difficilmente comprensibile è anche il motivo per cui la RI 1 avrebbe mantenuto i medesimi amministratori "per motivi prettamente linguistici", pur avendo trasferito la sede a Zugo. Il fatto che la ricorrente abbia deciso di mantenere il Consiglio d'amministrazione italofono dimostra, piuttosto, che la società, nonostante il trasferimento formale a Zugo, ha voluto continuare ad essere diretta dal Ticino. I legami con il Canton Ticino, ove risiedono le persone di riferimento della società sono quindi palesi e certamente più solidi di quelli con il Canton Zugo, dove non v'è null'altro che un recapito bucalettere ("Briefkastendomizil").

#### **E. 4.5**

Alla luce delle considerazioni che precedono, s'impone la conclusione che l'attività della ricorrente è esercitata esclusivamente nel Canton Ticino, precisamente a Lugano, presso la \_\_\_\_\_. Questo è pertanto il luogo dell'amministrazione effettiva, che prevale sulla sede formale di Zugo.

#### **E. 5**

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, il ricorso è irricevibile . 1.2. Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale, 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 del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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