

TI_GERICHTE 80.2019.359 vom 17. Oktober 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-10-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.359

FR: TI_GERICHTE 80.2019.359 du 17 octobre 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.359 del 17 ottobre 2019

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede formale presso una fiduciaria di Zugo, amministratore unico domiciliato nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 1.1

La ricorrente, contestualmente alla costituzione della società, avvenuta nel mese di febbraio del 2012, ha avuto la propria sede nel Canton Uri, dapprima a _____ (dal 24.2.2012 al 27.1.2016), e poi ad _____. Dal 22.10.2018 al 2.6.2021 la società si è trasferita nel Canton _____. Dal 2.6.2021 _____ ha la propria sede a _____. 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 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. L'autorità fiscale rivendica l'assoggettamento illimitato della _____ (già _____ e _____) dal 1.1.2017. La società è attiva nel " (...) commercio internazionale di merci di ogni tipo ". Dalla costituzione della società al 22.10.2018, amministratore unico con diritto di firma individuale era _____, residente a _____, nel Canton _____. Da tale data in poi è subentrato, nella medesima _____, residente a _____. 2.2. Come visto l'amministrazione effettiva si trova nel luogo in cui vengono compiuti gli atti che, nel loro insieme, servono alla realizzazione dello scopo statutario. La dottrina definisce l'amministrazione effettiva come la direzione corrente, nozione che si oppone ad una semplice attività amministrativa d'esecuzione. La dottrina non considera come necessariamente determinanti né il luogo in cui si tengono le riunioni del Consiglio di amministrazione o le assemblee generali, né il domicilio degli azionisti. Nel caso in cui l'attività di direzione corrente viene esercitata in più luoghi, determinante è quello in cui viene esercitata in maniera preponderante, ossia quello in cui si situa il suo centro di gravità (sentenza TF inc. 2A.321/2003 del 4.12.2003 consid. 3.1. citata anche in Nobel , Das Aktienrecht: Systematische Darstellung Das Obligationenrecht, Berner Kommentar, 2017, p. 722). 2.3. 2.3.1. Per corroborare l'esistenza della propria sede effettiva a _____, la società ha prodotto un contratto denominato " Lease and service agreement ", sottoscritto con la " _____ ", _____, 6430 _____. Dall'accordo in questione si evince che la contribuente avrebbe preso in affitto un ufficio, il nr. 6: " Rental and service fee, per year CHF 6'600.- excl. 7.7% VAT. Start of agreement 15.October 2018, term of the agreement, unlimited in time, period of notice, 6 months". 2.3.2. In relazione a questo contratto, secondo l'UTPG si tratta di una semplice domiciliazione e ciò per svariati motivi. In primo luogo, già a prima vista appare irrisorio il canone di locazione, di appena fr. 550.- mensili. Lo stesso ufficio, il nr. 6, era stato ceduto in locazione anche da un'altra società, a sua volta oggetto di una procedura ricorsuale dinanzi alla CDT per il suo assoggettamento alle imposte nel Canton Ticino (inc. CDT 80.2019.360). Sempre secondo l'autorità resistente, la locatrice pubblicizza i suoi servizi con il motto " Ihr virtuelles Büro in der Schweiz " e, allo stesso indirizzo di _____, hanno la propria sede altre 104 società. 2.3.3. Dal sito internet della _____ (parte locatrice), il cui estratto risalente al 16.10.2019 è stato prodotto dall'UTPG si può leggere quanto segue: " Ihr virtuelles Büro in der Schweiz – vor Ort präsent Ihre Kunden schätzen es, wenn Sie mit Ihrer Unternehmung ganz in der Nähe domizilieren sind? Sie wollen Vorort "Flagge zeigen" und Präsenz markieren? Sie arbeiten vielleicht von zu Hause oder haben bereits eine Niederlassung an einem anderen Ort? Mit unserem virtuellen Büro können Sie präsent sein, ohne ständig vor Ort sein zu müssen (...). Ihre eingehende Post ist bei uns in besten Händen: Wir kümmern uns um die Aufbewahrung und weiterleitung Ihrer eingehenden Dokumente. Zusätzlich zur Geschäftsadresse erhalten Sie eine lokale Rufnummer, mit der Sie durchgehende Erreichbarkeit während unserer Servicezeiten garantieren (...). Sie können die Räumlichkeiten auch ausserhalb unserer Öffnungszeiten nutzen, obwohl Sie über kein eigenes fixes Büro verfügen, denn mit unserem Badge oder einem APP auf Ihrem Telefon, haben Sie 365 Tage im Jahr 24 Stunden Zutritt und zwar sowohl in _____". 2.3.4. Dalla visualizzazione del sito della _____ (https://www._____.ch/#service , visualizzato il 23.5.2022) si rileva che

questa società offre molteplici servizi racchiusi in varie offerte denominate: “ Angebot Domizil ” (comprensiva di c/o Adresse e Postbearbeitung), “ Angebot Start ” (che, rispetto alla precedente proposta prevede anche la “Telefonannahme”), “ Angebot Virtual ” (che prevede i seguenti servizi: Adresse, Postbearbeitung, Telefon Service, Schlüssel Badge, Nutzung aller Standorte) ed infine “ Angebot Office ” che, rispetto a tutte le altre offerte, prevede l’opzione “Büro”. 2.3.5. In sede ricorsuale l’insorgente ha prodotto una dichiarazione dei responsabili di _____, che attesta la sottoscrizione di un contratto di locazione per un ufficio, ubicato al 5. piano dell’immobile in _____. Tuttavia, l’informazione in questione non si riferisce alla _____, bensì alla _____. In ogni caso, non è in alcun modo idonea a comprovare che a _____ si espletò il cosiddetto “ day to day management ”. 2.4. 2.4.1. Per appurare la fattispecie l’autorità resistente ha chiesto alla ricorrente copia di tutta una serie di documenti per il 2017 ed il 2018, tra i quali i contratti di lavoro dei dipendenti, copia dei bilanci e dei conti economici, copia delle schede di trasferta e dei contratti di telefonia. Nessun atto di quelli richiesti, come già indicato, è stato prodotto dalla ricorrente, che si è limitata ad affermare di non aver alcun dipendente. _____, ha un mandato di amministrazione volto a risolvere le problematiche della società “ limitandosi all’espletamento dei necessari ed imprescindibili compiti amministrativi nei confronti delle autorità cantonali di _____ ”. Inoltre la _____ sarebbe ancora in attesa di sapere se possa “essere utilizzata”. Ancora in sede di ricorso, la contribuente ha ribadito di non essere operativa e che il ruolo di _____, in qualità di amministratore unico, sarebbe quello di “ (...) normalizzare e regolarizzare il più celermente possibile la posizione delle due società ”. 2.4.2. Ora, il contratto di locazione presentato è ben lungi dall’attestare e comprovare effettivamente l’esistenza di locali in uso alla ricorrente a _____, ritenuto l’irrisorio canone di locazione corrisposto, al quale si aggiunge il fatto che la società non ha dipendenti (né a _____ né altrove). L’unica persona che si occupa del day to day management , che in questa fase iniziale sembrerebbe essere limitato alla regolarizzazione della situazione dell’impresa, è _____, domiciliato a _____, unica persona avente diritto di firma individuale e il solo abilitato ad impegnare la società. A ciò si aggiunge anche che, presso l’indirizzo della società a _____, erano domiciliate ben 104 società (cfr. allegato 6 alle osservazioni dell’UTPG al ricorso). Tutto induce quindi a concludere che la società abbia un semplice recapito bucalettere a _____. 2.4.3. Va 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; Heilingner/ Maute, op. cit., p. 757; Jung, op. cit., p. 172). 2.5. Motivo per il quale - in assenza inoltre della pertinente documentazione richiesta alla contribuente - a partire dal 22.10.2018, ossia dall’entrata nel Cda del nuovo amministratore unico, _____, residente a _____, l’autorità fiscale ha correttamente ritenuto che la _____ dovesse essere illimitatamente imponibile in Ticino. A titolo aggiuntivo si rileva che, dal 2021, la società ha già trasferito anche la sede formale in Ticino. 3. 3.1. Nella propria decisione, l’UTPG ha ritenuto che _____ dovesse essere illimitatamente imponibile in Ticino già a far tempo dal

1.1.2017. A tal proposito l'autorità resistente ha rilevato: " Per quanto riguarda il periodo precedente, ossia dal 1° gennaio 2017 al 22 ottobre 2018, la fattispecie non è chiara. La società ha avuto sede legale nel Canton _____, ma la controparte ha fatto muro non fornendo nessun tipo di collaborazione né ha fornito documentazione atta a chiarire la situazione e comprovare la presenza di personale e o uffici nel Canton _____". Ora, sino al 22.10.2018, amministratore unico della società, come già detto in precedenza è stato _____, domiciliato nel Canton _____. Anche la società, sino al 22.10.2018, aveva la propria sede nel Canton _____. 3.2. In merito all'onere della prova come già indicato in precedenza, esso è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale: ambito di assoggettamento all'imposta cantonale, il Tribunale federale ha indicato che in mancanza di 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 (v. ad esempio TF 2C_431/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 2.1.). 3.3. Sino al 22.10.2018 amministratore unico della contribuente è stato _____, anch'egli residente nel Canton _____: ora se si immette il nominativo in questione nel registro di commercio, e si estende la ricerca anche alle imprese cancellate, questi risulta collegato a ben 36 altre società (<http://haur.ch> , sito visualizzato il 23.5.2022). Nel reclamo del 13/16.9.2019, la contribuente si è così espressa, in merito all'intercalarsi dei due amministratori unici: " Per quanto attiene il diritto di firma individuale va specificato che il signor _____ ha assunto il mandato unicamente da ottobre 2018, ritirando le due società dal precedente amministratore, signor _____. Attualmente le due società non lavorano ancora e non sono pertanto attive. (...)". Ora, se è vero che da un lato la qui ricorrente non ha prodotto i documenti richiesti, d'altro canto l'autorità fiscale non ha reso verosimile dal 1.1.2017 al 22.10.2018 l'assoggettamento nel Canton Ticino: l'allora amministratore unico era comunque domiciliato nel Canton _____. Nulla si sa in merito ad eventuali dipendenti oppure all'azionariato: a seguito della mancata collaborazione nella presentazione dei vari conti societari, non è stata fatta – come ci si poteva eventualmente attendere – una richiesta di assistenza alle autorità fiscali urane (art. 184 LT). In una simile circostanza l'autorità fiscale non ha reso verosimile, contravvenendo all'onere della prova, l'assoggettamento nel Canton Ticino.

E. 4

Il ricorso è parzialmente accolto. Di conseguenza, la _____ è assoggettata illimitatamente alle imposte nel Canton Ticino a far tempo dal 22.10.2018. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 17 ottobre 2019 è riformata nel senso che la _____ è assoggettata illimitatamente alle imposte nel Canton Ticino a far tempo dal 22.10.2018. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 300.– per un totale di fr. 1'800.– sono a carico della ricorrente nella misura di 2/3 (fr. 1'200.–). Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 600.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI Copia per conoscenza: - municipio di _____. 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.