

TI_GERICHTE 80.2021.185 vom 21. Juni 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-06-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.185

FR: TI_GERICHTE 80.2021.185 du 21 juin 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.185 del 21 giugno 2021

Regeste

Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede formale a Zurigo prima e a Zugo poi, unico socio domiciliato nel Canton Ticino

Erwägungen

E. 16

marzo 2021, per lettera raccomandata, l'RS 1 (di seguito: RS 1) notificava alla ricorrente, presso la sede di _____, una decisione pregiudiziale di assoggettamento illimitato a partire dal 27 settembre 2018 poiché la " amministrazione effettiva di "RI 1 GmbH " è svolta in Ticino, e più precisamente a _____. L'unica persona con diritto di firma, nonché unica socia, è domiciliata a _____ [...]. Pertanto, [...] la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, e per essa il proprio Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, annuncia la propria intenzione di rivendicare, a partire dal 27 settembre 2018, l'imposizione illimitata sull'utile e sul capitale [della ricorrente] e dell'amministrazione effettiva in Ticino ". L'invio è stato ritirato il 20 marzo 2021. Una copia della decisione era spedita anche alle autorità fiscali dei Cantoni di _____ e di _____. C. Il 20 marzo 2021, la RI 1 GmbH presentava reclamo. A sostegno del fatto che l'attività della società fosse dapprima a _____ e poi a _____, la signora _____ affermava che "1) La RI 1 è domiciliata sino alla fine 2020 in _____ [...] 2) Abbiamo cambiato sede [...] per una questione che facendo su e giù più volte a settimana dal ticino è più vicino _____ infatti l'ufficio è sito nei pressi della stazione. 3) sono state pagate le imposte ogni anno di CHF 35 al canton _____ (di cui produco per 1 anno la fattura ricevuta) 4) quando ero a _____ avevo un contratto di Locazione dove pagavo l'affitto mensile e ho versato il deposito [...] 5) A sostegno che l'ufficio esisteva ed esiste produciamo una fattura _____ e la consegna dei mobili dello studio ordinati da _____ alla costituzione. 6) Per gli spostamenti eventualmente posso produrle i biglietti del treno quelle volte che sono andata a studio con regolarità ogni settimana o comunque ad intervalli regolari. 7) Produco anche alcune fatture di clienti tutti siti in svizzera interna per cui ho fatto delle consulenze e dichiarazioni fiscali [...] Davanti a questi dati oggettivi, chiedo cortesemente, che la società visto e considerato che ha attività in quei di _____ e _____ venga tassata agli uffici fiscali competenti dei due cantoni. Faccio notare che per comodità e accordi societari (visto che appaio in tutte e due le società) a _____ lo studio era intestato alla RI 1 ma svolgevo mansioni anche per la _____ AG e a _____ la _____ ha deciso di intestarsi il contratto di locazione". Tra i documenti allegati allo scritto di reclamo, la RI 1 GmbH forniva una copia della decisione di tassazione provvisoria IC/ICom 2020 emessa dal Cantone di _____ (data di emissione: 17.02.20). Allegava anche il contratto di sublocazione sottoscritto a _____ il 24 agosto 2018 per l'uso dei locali a scopi aziendali in _____ 40 a

_____ (100 m2 al piano terra), la cui durata si estendeva dal 15 settembre 2018 ed era disdicevole mensilmente ma al più presto il 1° gennaio 2019 e il cui canone di sublocazione ammontava a fr. 1'080.■ mensili. Come si evince dalla documentazione prodotta dall'insorgente, tale contratto è stato successivamente sostituito da un contratto di locazione il cui inizio era stato fissato per il 1° gennaio 2019 e il canone di locazione ammontava a fr. 1'070.■ (v. contratto di locazione locali aziendali firmato il 6 dicembre 2018; cauzione versata presso _____; estratti bancari con la registrazione del pagamento del canone di locazione mensile [in particolare, per gennaio 2019 e versamenti effettuati il 6 aprile 2020 e il 30 luglio 2020]). Produceva altresì alcune fatture a dimostrazione del fatto che nel 2019 i clienti della società erano nella Svizzera tedesca e nel Canton _____ (_____) e l'attestato della cassa di compensazione del Cantone di _____ a comprova dei contributi sociali pagati per il periodo 2019. D. a. Il 3 maggio 2021, per lettera raccomandata, l'RS 1 chiedeva alla reclamante di voler trasmettere copia dei conti annuali (2018 e 2019); della dichiarazione salari AVS (2018 e 2019); della scheda contabile "Ricavi da forniture e prestazioni" con copia delle 10 fatture più importanti allibrate per ogni anno (2018 e 2019) e del contratto di telefonia fissa intestato alla società (contratto in vigore nel 2018). La lettera, non ritirata, ritornava all'RS 1 (v. tracciamento degli invii no. _____). Il 18 maggio 2021, l'RS 1 rispediva alla società l'invio raccomandato, ritirato presso lo sportello di _____ il 21 maggio 2021 (v. tracciamento degli invii no. _____). Il termine di risposta era stato prolungato fino alla prima settimana di giugno (v. email RS 1 del 26.05.2021). b. La reclamante rispondeva per email l'8 giugno 2021, inviando alcuni dei documenti richiesti cui avrebbe fatto seguito "nei prossimi giorni la parte mancante". Tra questi vi era il "contratto d'ufficio" stipulato con il Business Centre di _____ – da cui si evince che la RI 1 GmbH aveva locato in _____ a _____ un ufficio (denominato "_____") per una persona dal 1° maggio 2020 al 30 aprile 2021 per fr. 390.15 al mese (sede della succursale; v. estratto del Registro di commercio del Cantone di _____; ultima consultazione: 16.05.2022); il contratto _____ stipulato il 5 settembre 2018 per la sede di _____ e la conferma dell'attivazione del collegamento dal 16.12.2020, "dopo trasloco". Produceva i conti annuali (bilancio e conto economico) per gli anni 2018 e 2019 redatti rispettivamente il 2 gennaio 2020 e il 5 dicembre 2020. Il 14 giugno 2021, inviava all'autorità di tassazione il certificato di salario 01.01.2019-31.12.2019, redatto il 6.12.2020 e gli estratti del conto "ricavi prestazioni di servizi" per il 2018 e il 2019 con alcune delle fatture più importanti. c. Il 21 giugno 2021, l'RS 1 respingeva il reclamo. L'autorità di tassazione aveva considerato che la società era detenuta interamente dalla signora _____ che, oltre ad essere socia e gerente, era anche l'unica dipendente della società e che gli uffici della società "non sono presidiati e vengono aperti solo su appuntamento [... ciò che] è confermato anche dalla reclamante nel suo scritto del 20 marzo u.s. nel quale scrive "sono andata a studio con regolarità ogni settimana o comunque a intervalli regolari"". L'RS 1 concludeva affermando che sia la sede di _____ prima sia la sede di _____ poi erano "una sede di puro artificio", cui "si contrappone [va] la sede di _____ quale luogo dove [veniva] svolta l'amministrazione effettiva ai sensi dell'art. 60 LT". L'autorità di tassazione confermava pertanto "l'imposizione illimitata sull'utile e sul capitale [della ricorrente] a partire dal 27 settembre 2018". E. Il 27 luglio 2021, la RI 1 GmbH, rappresentata dall'avv. RA 1 della _____, presenta ricorso contro la suddetta decisione. Postulando l'accoglimento del ricorso, in via principale chiede che la società non sia assoggettata "in alcuna misura temporale e quantitativa ad imposizione illimitata

sull'utile e sul capitale dal Canton Ticino". Subordinatamente, richiede che l'insorgente sia assoggettata illimitatamente all'imposta in Ticino "esclusivamente per gli esercizi fiscali 2018 e 2019, tenuto conto della nuova costituzione e delle spinte iniziali che le piccole e medie imprese devono poter trovare, onde avviare al meglio la propria attività; considerato altresì che una presenza domestica nel 2020 è stata pressoché resa obbligatoria a causa della pandemia". La ricorrente sostiene di essere "realmente operativa nel Canton _____, come prima lo era a _____", comprovando la sua affermazione con "una lunga serie di aspetti pratici, concreti e fondamentali, come il contratto di locazione, la linea telefonica, l'assunzione di una dipendente (a decorrere dal primo novembre 2021), il sito web [...], i contratti con i nomi della clientela locale [...] e ricevute di spese vive e di varia natura attestanti la presenza della persona responsabile". Spiega che "la Sagl creata nel 2018 sta sviluppando la propria attività compatibilmente con gli evidenti sforzi con cui tutto il settore economico è ancora costretto a confrontarsi, prevalentemente legati alla pandemia [... e] che la società ricorrente è di relativamente recente costituzione e che la gerente ha gestito lock-down e seconda maternità simultaneamente". Aggiunge infine che "la ricorrente ha generato reddito presso il suo domicilio privato, essendo ogni sua attività focalizzata sul territorio prima _____ e ora _____ tanto che non si è mai occupata di clientela ticinese. Luoghi [...] dove, rispettivamente, sono state esercitate e sono tuttora esercitate e concentrate effettivamente la direzione e l'amministrazione della società coincidente, peraltro, con la sede statutaria". F. Il 17 agosto 2021, l'RS 1 presenta le sue osservazioni e propone la reiezione del ricorso. Spiega che "per inquadrare il caso concreto bisogna tener presente che la ricorrente svolge l'attività di fiduciaria, attività che in Ticino è soggetta ad autorizzazione in base alla LFid (Legge sull'esercizio delle professioni di fiduciario)". È solo "in sede di accertamento di una società terza, ma vicina alla ricorrente, la "_____ AG" [che l'autorità di tassazione] è venuta a conoscenza dell'esistenza della ricorrente" ed ha "deciso di emettere la decisione pregiudiziale di assoggettamento" nei confronti dell'insorgente. Analizzando i contratti di locazione prodotti dalla ricorrente, l'RS 1 giunge alla conclusione che "la ricorrente non dispone di uffici propri e la "_____ AG" funge da domiciliataria al pari di uno studio legale o fiduciario [e che] mal si comprende perché se la "RI 1 GmbH" fosse veramente operativa da _____ cederebbe il suo contratto di locazione a una società terza". Di conseguenza, "appare palese che la sede, rispettivamente le sedi fuori Cantone sono fittizie, create ad arte per celare il luogo dove viene svolta l'amministrazione effettiva della ricorrente, cioè _____". Per l'RS 1, la società ha avuto quale unica dipendente la signora _____ fino alla fine d'ottobre 2021 e "i presunti uffici [...] come pubblicizzato sul [...] sito internet non sono presidiati, sono aperti solo su appuntamento [...] e come confermato dalla ricorrente sono visitati saltuariamente dalla sig.ra _____". Per l'autorità di tassazione, la mancata presenza di personale presso la sede di _____ è confermata sia dal mancato o tardivo ritiro delle raccomandate sia dal fatto che nella Dichiarazione d'imposta delle persone fisiche per il periodo fiscale 2019, la signora _____ non fa valere alcuna spesa di trasferta né eventuali rimborsi per le spese di trasferta sono riscontrabili nel certificato di salario. L'RS 1 sostiene quindi che "l'operatività societaria [sia] localizzata a _____" e che sia pertanto corretto rivendicare l'assoggettamento in Ticino della RI 1 GmbH a partire dal 27 settembre 2018.

Diritto 1. 1.1. Come si evince dagli estratti del Registro di commercio dei Cantoni di _____ e _____, la ricorrente, iscritta dal 27 settembre 2018, ha dapprima avuto la sua sede nel Cantone di _____ (in _____ 40 a _____), per poi

trasferirla il

E. 17

febbraio 2021 a _____ in _____. A _____, la RI 1 GmbH aveva aperto una succursale, iscritta il 17 giugno 2020 e radiata in concomitanza con il trasferimento della sede, avvenuta il 17.02.2021. Contestualmente alla costituzione, avvenuta nel settembre 2018, e al trasferimento di sede, succedutasi nel febbraio 2021, la società avrebbe dovuto essere assoggettata alle imposte dirette nei Cantoni rispettivamente di _____ e di _____ (agli atti vi è solo un conteggio provvisorio relativo all'IC/ICom 2020 emesso dal Cantone di _____). In virtù della decisione contestata, l'autorità fiscale ticinese ha rivendicato l'assoggettamento ritenendo che l'amministrazione effettiva è esercitata nel Cantone Ticino, presso il domicilio della signora _____ a _____, unica socia e gerente della società con diritto di firma individuale. 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.

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).

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 in 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 [a cura di], 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 dell’11 novembre 2016, consid. 6.3; sentenza del Tribunale amministrativo del canton Zurigo in StE 2002 A 24.22 n. 5, consid. 2a e 3; Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [a cura di], op. cit., § 8, n. 8, p. 96; Heilinger/ Maute , op. cit., p. 748). 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 Consiglio di amministrazione (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 [a cura di], op. cit., § 8, n. 9 e 13, p. 96 e 98 s.). 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.; n. 2C_483/2016 dell'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 [a cura di], op. cit., § 8, n. 20-22, p. 101 s.; Locher , op. cit., p. 47).

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 dell'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.; cfr. sentenza del Tribunale federale n. 2P.120/2006 del 15 dicembre 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 venivano esercitate 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).

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 GmbH, fin dalla sua costituzione, è stata iscritta con sede societaria in _____ 40 a _____ (27.09.2018). Il trasferimento della sede statutaria è stato iscritto nel Registro di commercio del Cantone di _____ a far tempo dal 12 febbraio 2021. A tutt'oggi, la signora _____ – domiciliata a _____ fino al 30 settembre 2021 e poi a _____ ■ ricopre la carica di socia e gerente della società a garanzia limitata, con diritto di firma individuale.

2.2. Come visto, la sede societaria, indicata negli statuti ed iscritta a Registro di commercio, è 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. Per “ wesentliche Büroinfrastrukturen ” si intendono in particolare la presenza di spazi

commerciali e l'impiego di personale essenziali per l'esercizio dell'attività aziendale. Come visto, può essere trattato alla stregua di un mero recapito bucalettere anche il luogo di sede in cui vi è un minimo di infrastruttura e di personale, ma che non sono impiegati concretamente per svolgere la direzione corrente della società (day-to-day management), rappresentando piuttosto una struttura costituita ad arte per nascondere la realtà (la sede statutaria si rivela essere puramente formale e fittizia).

2.3. Nel caso di specie, per definire dove sia il domicilio fiscale della RI 1 GmbH è necessario distinguere tra i periodi fiscali in cui la società aveva la sede statutaria a _____ (2018-12.02.2021) e quelli successivi al trasferimento della sede a _____ (dal 2021).

2.3.1. Dal 27 settembre 2018, la sede della ricorrente era stata iscritta a _____ (v. estratto Registro di commercio del Cantone di _____). Dai contratti prodotti dalla stessa ricorrente, si evince che a _____, in _____, la società aveva dapprima sottoscritto un contratto di sublocazione, sostituito in seguito da un contratto di locazione, per l'uso di 100 m² quali spazi commerciali per esercitarvi l'attività di fiduciaria e consulenza fiscale (“ Verwendungszweck [...] Treuhand und Beratung ”; “ zur Verwendung als Büro im Treuhand- und Steuersektor ”; v. contratti di locazione 06.12.2018 e di sublocazione 20/24.08.2018; agli atti), al costo mensile di fr. 1'080.■ risp. fr. 1'070.■ (annuo: fr. 12'960.■ risp. fr. 12'840.■). Entrambi i contratti erano stati stipulati a tempo indeterminato. La superficie commerciale – prima adibita a negozio/magazzino di abbigliamento della _____ (“ ehemaliges Verkaufslokal ”) ■ era stata arredata con mobili acquistati presso _____, di cui la ricorrente produce sia la bolla di consegna sia la fattura. Dalla fattura _____ si evince che la ricorrente si è limitata ad acquistare una sedia per l'ufficio (_____), due scrivanie, 1 tavolo e 4 sedie _____ più qualche scaffale. Il contratto d'acquisto, agli atti, è stato concluso presso il negozio di _____ il 28 novembre 2018 (prezzo totale: fr. 2'105.75), 2 mesi dopo l'iscrizione della società a Registro di commercio del Cantone di _____. Dalla documentazione a disposizione dell'autorità giudicante, non si evince se siano state acquistate delle attrezzature informatiche rispettivamente delle stampanti o delle fotocopiatrici. Agli atti vi è unicamente una fattura, prodotta dalla ricorrente, relativa a del materiale d'ufficio (classificatori, mappette, ecc.). A _____ ■ dove tra il 17 giugno 2020 e il 12 febbraio 2021 aveva aperto la succursale della RI 1 GmbH ■ la ricorrente aveva stipulato un “ contratto d'ufficio ” con il Business Centre (“ ZUG, Spaces Grafenauweg ”) per un ufficio già ammobiliato ed attrezzato per una persona al prezzo di fr. 390.15 al mese (durata del contratto: 01.05.2020-30.04.2021; v. anche estratto del Registro di commercio del Cantone di _____: sede della succursale iscritta in _____). Dalle condizioni generali annesse al contratto d'ufficio, si evince che “ l'occupazione da parte del Cliente equivale, dal punto di vista commerciale, al contratto di erogazione servizi in un albergo. Al Cliente è concesso il diritto di condividere l'uso del Centro con il Fornitore e con altri clienti ” (no. 1.1) e che “ l'iscrizione non è intesa a sostituire un ufficio tradizionale o un ufficio a tempo pieno e tutti gli spazi di lavoro devono essere liberati alla fine di ogni giornata ” (no. 2.3.2). Inoltre, “ è possibile portare 1 ospite gratuitamente [mentre] eventuali ospiti aggiuntivi dovranno acquistare un pass giornaliero ” (no. 2.3.2).

2.3.2. Dal 12 febbraio 2021, data d'iscrizione a Registro di commercio del Cantone di _____, la RI 1 GmbH ha trasferito la propria sede in _____ a _____. Allo stesso indirizzo aveva trasferito la sua sede anche la _____ AG, di cui la signora _____ è vice-presidente del consiglio di amministrazione con firma individuale. La _____ AG è una società anonima iscritta a Registro di commercio del Cantone di _____ dal 31

agosto 2018 con indirizzo presso la ricorrente. Quando ha trasferito la propria sede a _____, la _____ AG ha concluso un contratto di locazione per degli uffici, 98 m 2 al 4° piano di _____ a _____, a fr. 200.80/m 2 /anno (totale: fr. 19'678.■/anno). Il contratto è stato concluso a tempo determinato dal 16 dicembre 2020 fino al 30 settembre 2022 (v. “ Geschäftsmietvertrag ” firmato il 24.11.2020 dalla _____ AG, rappresentata da _____; v. doc. 7 allegato alle osservazioni al ricorso dell’UTPG). Per stessa ammissione della ricorrente, a _____ la RI 1 GmbH ha sede nei medesimi uffici della _____ AG (v. reclamo 20.03.21: “ faccio notare che per comodità e accordi societari (visto che appaio in tutte e due le società) a _____ lo studio era intestato alla RI 1 ma svolgevo mansioni anche per la _____ AG e a _____ la _____ ha deciso di intestarsi il contratto di locazione ”). 2.3.3. A ciò si aggiunga che il personale impiegato dalla RI 1 GmbH è rappresentato da un’unica dipendente, la signora _____, che è anche l’unica socia e gerente con firma individuale della società. Almeno fino al novembre 2021, quando la società ha assunto al 50% la signora _____ in qualità di segretaria e assistente sia nel settore contabile sia in quello della consulenza fiscale. Il contratto di lavoro è stato firmato a _____ il 5 giugno 2021. Da quanto si evince dal contratto di lavoro e considerata anche la percentuale lavorativa, l’attività svolta dalla signora _____ sembra piuttosto essere rivolta alla semplice attività amministrativa intesa come tenuta e gestione della corrispondenza e lavori di segretariato e non come day-to-day management , prerogativa della signora _____. Come visto, la signora _____, madre di due figlie minorenni di cui l’ultima nata nel 2021, è stata domiciliata a _____ fino al 30.09.2021. Nel reclamo presentato per la RI 1 GmbH (e, contemporaneamente, per la _____ AG), la signora sostiene di essere “ ancora in Ticino con la mia famiglia perché stiamo cercando una sistemazione scolastica e un appartamento quindi ecco perché siamo in Ticino ”, lasciando intuire che l’intenzione fosse quella di lasciare il Cantone. Ciò che però non corrisponde alla realtà, avendo preso domicilio a _____ dal 1° ottobre 2021 con tutta la famiglia (v. Movpop, Ufficio dello Stato civile; ultima consultazione: 18.05.2022). La signora _____ ■ nella cui persona si concentra l’intera attività che serve all’adempimento dello scopo societario della RI 1 GmbH ■ ha inoltre confermato di non essere sempre (stata) presente nelle sedi di _____ rispettivamente di _____, ma di esserci andata “ con regolarità ogni settimana o comunque ad intervalli regolari ” (v. reclamo 20.03.2021). Dal sito internet della RI 1 GmbH si evince che “ riceve su appuntamento ” (www.RI 1.ch/it/contatti; ultima consultazione: 24.05.2022; in tedesco: “ Nur nach Vereinbarung geöffnet ”; in inglese: “ Open only by appointment ”; la sottolineatura è nostra). A questo proposito, nel reclamo afferma di poter produrre i biglietti del treno che attestano che si è recata regolarmente nelle sedi della Svizzera interna, ciò che però non ha mai fornito. L’unico biglietto del treno ■ prodotto in sede di ricorso ■ è un biglietto di percorso valido dal 9.07.2021 al 10.07.2021 per la tratta _____ via _____. Da notare che il prezzo pagato è il prezzo intero. Se si utilizza regolarmente il treno per delle lunghe tratte in Svizzera, anche le Ferrovie federali svizzere sostengono che convenga munirsi di un abbonamento a metà prezzo. Appare dunque strano che la signora _____, che fa “ su e giù più volte alla settimana dal ticino ”, non ne abbia acquistato uno. A dimostrazione che, almeno con il treno, la signora _____ non si è recata poi così spesso nelle sedi statutarie di _____ rispettivamente di _____. Nel ricorso si sostiene che la signora _____ era “ reduce da una seconda gravidanza [e che] le trasferite che ha potuto intraprendere in pieno lock-down , sono state supportate spostandosi con l’aiuto del marito

”. A questo proposito, tra la documentazione prodotta con il ricorso vi è una nota manoscritta che recita “ Auto [illeggibile] _____ guidava sempre mio marito _____ comprata nel 2019.11. 50'000 km oggi ha 90'000 km. _____ regalata da miei parenti nel 2018 54'000 km 2020 300'000 km ”. Oltre al fatto che per comprovare tali fatti avrebbe potuto fornire copia del libretto dei servizi delle automobili, si osserva unicamente che quanto scritto nel ricorso può eventualmente riferirsi ai periodi fiscali 2020 (lockdown) e 2021 (nascita della seconda figlia), ma non agli anni precedenti. 2.3.4. Per quanto attiene al collegamento telefonico e alla connessione internet della ricorrente (contratto concluso con _____ ; _____), l’abbonamento è iniziato il 27 settembre 2018 per la sede di _____ ed è stato trasferito ed attivato nella nuova sede di _____ a far tempo dal 16.12.2020 (data di inizio del contratto di locazione firmato dalla _____ AG). È del tutto verosimile che a questo numero, oltre alla RI 1 GmbH (v. www.RI 1.ch/it/contatti) risponda (ancora) anche la _____ AG, visto che a suo nome non risulta alcun recapito telefonico (v. www. _____). In altre parole, a _____ la _____ AG (che aveva trasferito la sua sede da _____) era domiciliata presso la RI 1 GmbH ed utilizzava il collegamento telefonico di quest’ultima, mentre dopo il trasferimento di sede di entrambe le società a _____, è la RI 1 GmbH ad utilizzare gli uffici della _____ AG, intestataria del contratto di affitto. Sia a _____ sia a _____, l’intestatario del collegamento telefonico è ed era stata unicamente la RI 1 GmbH. 2.3.5. Per entrambe le sedi statutarie della RI 1 GmbH non si può quindi parlare di “ wesentlichen Büroinfrastrukturen ”, essenziali all’esercizio dell’attività di fiduciaria commercialista. Nonostante il “ minimo ” di infrastruttura a _____ (mobili, materiale d’ufficio e collegamento telefonico), manca il personale fisso. Ancor più se si pensa all’ubicazione della succursale di _____, dove, oltre a non esserci personale fisso, la postazione di lavoro locata presso lo Space Business Centre doveva essere liberata alla fine di ogni giornata lavorativa. Dopo il trasferimento della sede a _____, invece, la RI 1 GmbH non ha più avuto uffici propri ma utilizza quelli della _____ AG. È ancor più difficile sostenere che la RI 1 GmbH vi abbia una “ wesentliche Büroinfrastruktur ”. Si tratta piuttosto, come sostenuto anche dall’RI 1, di un cosiddetto recapito bucalettere che, come visto, non è atto a fondare un assoggettamento personale nel Cantone di _____. A maggior ragione se si pensa che l’unica dipendente (almeno fino al novembre 2021) è sempre e solo la signora _____. È dunque evidente che in entrambi i casi la struttura sia stata costruita ad arte al fine di nascondere il luogo dell’effettiva amministrazione della società. 2.4. 2.4.1. La documentazione contabile fornita per gli anni 2018 e 2019, oltre ad essere imprecisa sia per importi che per datazione, non fornisce particolari informazioni circa la clientela di RI 1 GmbH. Neanche le fatture emesse e registrate in contabilità, permettono di affermare che l’attività ■ nonostante gli indirizzi dei clienti ■ sia stata effettivamente esercitata a _____ rispettivamente a _____. L’attività di fiduciario commercialista, come quella svolta dalla signora _____ (v. p. es. linkedin, _____), consiste principalmente nella tenuta delle registrazioni, della contabilità e dei libri contabili come pure nella consulenza fiscale, segnatamente la preparazione e la compilazione di dichiarazioni d’imposta per conto di persone fisiche e giuridiche. Come tale può essere esercitata in qualunque luogo, con un’attrezzatura informatica idonea. La documentazione contabile e/o fiscale può facilmente essere spedita, via mail o per posta, dai clienti al fiduciario che si occuperà poi della sua elaborazione. Il fiduciario non necessita di incontrare i suoi clienti ad ogni momento. A questo proposito, per dimostrare l’effettivo

esercizio della sua attività a _____ rispettivamente a _____, oltre alle fatture, la ricorrente avrebbe potuto sottoporre all'attenzione dell'autorità fiscale ad esempio l'agenda degli appuntamenti fissati con la clientela, considerato che riceve solo su appuntamento (v. supra, consid. 2.3.3), sostanziando così una reale attività svolta dapprima a _____ e poi a _____. 2.4.2. Anche gli scontrini allegati al ricorso del ristorante "_____" a _____, che dista una ventina di minuti in treno da _____, non provano che l'attività della RI 1 GmbH fosse svolta con continuità nella Svizzera interna. Infatti, quanto allegato è riferito unicamente ai giorni 07.04.2021-09.04.21. Anche la recensione lasciata dalla signora _____ sul sito del hotel pone dei dubbi circa una continuità di presenza nella sede di _____. La signora infatti scriveva: " h otel bellissimo e il proprietario una persona veramente competente e bravissima. complimenti a tutto il team. Ci tornerò sicuramente nei miei soggiorni a _____ " (v. www.google.ch/_____). 2.4.3. Aggiungiamo infine che il sito web della RI 1 GmbH è stato curato dallo _____, di proprietà di _____ SA, con sede a _____. Secondo la ricorrente, il progetto è " dal 2017 online " (v. nota manoscritta in calce al documento prodotto con il ricorso), mentre la _____ appone la data 2021. 2.4.4. Notiamo che se è vero che i motivi che spingono verso la scelta della sede statutaria non devono essere presi in considerazione, ma devono essere analizzate le circostanze fattuali circa l'effettiva amministrazione della società, nella fattispecie attira comunque l'attenzione quanto pubblicato recentemente dalla RI 1 GmbH sul suo sito, ovvero che " der Kanton _____ steht an der Spitze des Steuerwettbewerbs in der Schweiz, mit einer niedrigen und günstigen Besteuerung für Privatpersonen und Unternehmen " (updates, 1° febbraio 2022). Verosimilmente, anche delle considerazioni di natura fiscale hanno giocato un ruolo importante per il trasferimento della sua sede a _____. 2.5. Alle sue osservazioni, l'RS 1 allega tre documenti (all. 10-12), stampati il 10 marzo 2021, qualche giorno prima di emettere la decisione di assoggettamento illimitato dal 28 settembre 2018, da cui si evince che la RI 1 di _____ (probabilmente una ditta individuale; la forma di società a garanzia limitata è successiva) aveva sede a _____ e rispondeva ad un numero di cellulare diverso da quello che si può reperire ad oggi sul sito della RI 1 GmbH (v. www.RI1.ch/wp-content/uploads/2020/10/RI1_Company_Profile.pdf; all. 8). Dall'estratto del profilo facebook della RI 1 – prodotto dall'autorità di tassazione quale prova dell'amministrazione effettiva in Ticino ■ si evince che già nel marzo 2018 l'azienda forniva servizi di natura fiscale e fosse rivolta anche al mercato ticinese (all. 19). A questo proposito, l'autorità di tassazione sostiene che tra le ragioni per cui la società non ha costituito la sede formale in Ticino vi sia anche il fatto che la gerente non dispone dell'autorizzazione a svolgere l'attività di fiduciaria nel Cantone Ticino. Infatti, non risulta essere iscritta al relativo Albo professionale (v. www4.ti.ch/di/dg/fiduciari/albo-online/albo-online-dei-fiduciari/; ultima consultazione: 24.05.2022). 2.6. Si rivela dunque difficile sostenere, come vorrebbe la ricorrente, che l'attività della RI 1 GmbH sia stata diretta e gestita dapprima a _____ e poi a _____, nelle sedi statutarie. Appare invece piuttosto verosimile, considerati anche gli indizi raccolti dall'RS 1, che entrambe le sedi societarie siano state create ad arte per celare il fatto che la società fosse effettivamente diretta, gestita e amministrata dalla signora _____, l'unica dipendente e l'unica socia e amministratrice in grado di coinvolgere ed implicare la società, a partire dal suo domicilio privato. Come menzionato in precedenza, il Tribunale federale ha stabilito che in mancanza di importanti infrastrutture, segnatamente uffici e personale, al luogo di sede, e se l'autorità fiscale rende molto verosimile

l'assoggettamento in un altro Cantone, allora incombe al contribuente l'onere della prova in relazione all'effettiva amministrazione presso la sede statutaria. Nella fattispecie, si può affermare che la società ricorrente non ha documentato un legame effettivo con i Cantoni di _____ rispettivamente di _____. Sussistono invece molteplici indizi a favore dell'effettiva amministrazione della società nel Cantone Ticino. 2.7. Dottrina e giurisprudenza ritengono che, quale luogo di amministrazione effettiva e direzione corrente, non è inteso il luogo dove vengono svolti lavori puramente amministrativi o lavori d'importanza minore, bensì il luogo dove si svolgono quelle attività, che nel loro insieme servono all'adempimento dello scopo statutario, dove viene dunque svolta l'attività dirigenziale (sentenza del Tribunale federale del 5 settembre 1985 in ASA 56 p. 85, consid 3b; DTF 50 I 104; DTF 85 I 99, consid 2; inoltre Heilinger/Maute, op. cit., p. 752; De Le Court, op. cit., p. 412). Rilevante, ai fini della determinazione del luogo dell'amministrazione effettiva è il luogo in cui la gerente e amministratrice della società, che possiede la facoltà di concludere dei contratti a nome e per conto della società, svolge l'effettiva attività aziendale. 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 [a cura di], 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). È pertanto del tutto verosimile che l'effettiva attività della RI 1 GmbH, legata indissolubilmente alla persona della sua gerente e unica socia, non sia mai stata esercitata al di fuori del Cantone Ticino, ma che l'attività iniziata dalla ditta individuale sia proseguita nel tempo a _____, indipendentemente dalla forma giuridica o dalle sedi statutarie. Anche la richiesta avanzata in subordine nell'atto di ricorso lascia intendere che (almeno) negli anni 2018 e 2019 l'attività della RI 1 GmbH non fosse svolta a _____ rispettivamente a _____ bensì in Ticino. Sono quindi molti gli indizi su cui si è basato l'RS 1 a comprova che la società è diretta e gestita dal Cantone Ticino ed in particolare dal domicilio privato della signora _____. Spettava quindi alla ricorrente dimostrare che le diverse sedi statutarie fossero anche la sede dell'effettiva attività aziendale. Quanto prodotto dalla RI 1 GmbH sia in sede di reclamo sia in sede di ricorso non ha tuttavia confutato la tesi sostenuta dall'RS 1, non riuscendo a comprovare una presenza costante e attiva nelle sedi statutarie di rispettivamente _____ prima e _____ poi. Correttamente, l'autorità di tassazione ticinese ha rivendicato l'assoggettamento illimitato della ricorrente in Ticino a far tempo dal 27 settembre 2018. L'operato dell'RS 1 merita pertanto di essere tutelato e la decisione impugnata deve essere confermata. 3. Il ricorso è conseguentemente 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. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr. 2'200.– 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 LA). Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

presidente: La segretari a :

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