

# TI\_GERICHTE 80.2022.290 vom 17. November 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-11-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2022.290](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.290)

FR: TI\_GERICHTE 80.2022.290 du 17 novembre 2022

IT: TI\_GERICHTE 80.2022.290 del 17 novembre 2022

## Regeste

Procedura: diritto a decisione pregiudiziale di assoggettamento, contribuente già assoggettato nel Cantone per appartenenza economica Assoggettamento illimitato: persona giuridica, sede o amministrazione effettiva, sede formale nel Canton Appenzello Esterno, assenza di infrastrutture e personale, re

## Erwägungen

### E. 1

gennaio 2016”. La contribuente faceva inoltre valere una violazione dell’obbligo di motivazione della decisione di tassazione, nella quale, a suo dire, “ non si fa menzione di alcuna presenza fattuale di attività in Ticino”. In conclusione, la RI 1 postulava “ di procedere con un’imposizione limitata al solo possesso fondiario in Ticino nel 2017” e di “annullare la notifica 2016”. A titolo subordinato, la società contribuente contestava “ tutte le riprese in quanto espressione di interpretazioni errate e non verificate”, le quali sarebbero “ state effettuate senza base legale e senza accertamento”. D. Con decisioni su reclamo 17 novembre 2022, l’UTPG accoglieva parzialmente il reclamo, operando un’importante riduzione delle riprese fiscali in aumento dell’utile imponibile precedentemente effettuate. Respingeva per contro la richiesta principale della società contribuente, rilevando che l’attribuzione della totalità degli elementi imponibili della RI 1 al Canton Ticino per i periodi fiscali 2016 e 2017 era giustificata, in quanto la sede di \_\_\_\_\_ sarebbe stata “ di puro artificio”, come confermato da tutta una serie di indizi. Innanzitutto, gli azionisti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ – i quali oltretutto erano gli unici due dipendenti della società – erano domiciliati in Ticino a partire dal 2014. Secondariamente, la società risultava domiciliata presso lo studio legale \_\_\_\_\_ con un cosiddetto indirizzo “c/o”, tipicamente utilizzato quando la società non dispone né di uffici propri né di una buca lettere alla sede statutaria ma usufruisce delle prestazioni di un domiciliatario. A comprova del fatto che la società non disponeva di locali presso la propria sede legale concorrevano poi, secondo l’UTPG, l’assenza di un contratto d’affitto nonché il costo di soli fr. 2'000.- annui indicati sulla scheda contabile relativa al costo “Domizil \_\_\_\_\_”. Oltre a ciò, l’UTPG sottolineava l’assenza di un contratto di telefonia fissa della società, così come il fatto che “ presso lo stesso indirizzo, ossia \_\_\_\_\_, siano domiciliate ben 35 diverse società”. In aggiunta, l’autorità fiscale rilevava pure come “ la conferma del fatto che la sede di \_\_\_\_\_ sia fittizia e che l’attività societaria sia svolta a Lugano arriva anche dai dipendenti azionisti”, poiché “ entrambi i coniugi \_\_\_\_\_ indicano nella loro dichiarazione d’imposta Lugano quale luogo di lavoro per il periodo oggetto di reclamo”. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1, per tramite della propria rappresentante RA 1, si aggrava contro le suddette decisioni su reclamo, postulandone l’annullamento e il rinvio degli atti all’UT perché abbia a procedere con “ l’emissione di

una nuova notifica di tassazione 2017 riguardante il solo assoggettamento per possesso fondiario”. La ricorrente lamenta in primo luogo una serie di vizi procedurali, in particolare sostiene che “ l’assoggettamento limitato ” debba presupporre una decisione formale di assoggettamento, che nel caso concreto sarebbe assente. Le decisioni di tassazione riguardanti i periodi fiscali litigiosi sarebbero quindi fondate “ su un vizio procedurale essenziale, non avendo l’autorità fiscale provveduto inizialmente ad emettere una decisione formale di assoggettamento per appartenenza economica ”. L’insorgente si duole in seguito di aver chiesto all’UT di essere sentita ma che, tuttavia, non è mai stata convocata per un’audizione. La contribuente prosegue eccependo la perenzione del diritto di tassare del Canton Ticino, il quale avrebbe rivendicato la propria sovranità fiscale oltre il termine perentorio di due anni dal periodo fiscale interessato sancito dalla giurisprudenza. Subordinatamente, qualora questa Camera dovesse ritenere di entrare nel merito delle decisioni impugnate, la ricorrente ribadisce di non disporre di uffici propri in Ticino, nemmeno in affitto. Mentre, ad \_\_\_\_\_, la società asserisce di poter disporre di una struttura minima, ciò che sarebbe pure confermato dalla dichiarazione dello studio legale \_\_\_\_\_, già allegata al reclamo. La RI 1 precisa inoltre che, nei periodi fiscali oggetto della presente vertenza, l’attività della società era prevalentemente svolta all’estero (commercio di prodotti petroliferi), “ con viaggi frequenti e contatti di ogni genere all’estero ”, ciò che, a suo dire della contribuente, avrebbe reso superflua la necessità di disporre di uffici importanti e di rappresentanza in Svizzera. Oltretutto, l’autorità fiscale ticinese non avrebbe reso verosimile l’esistenza di una sede operativa a Lugano. Da ultimo, la RI 1 sottolinea come il ruolo di \_\_\_\_\_, amministratore unico con firma individuale nei periodi litigiosi in questa sede, sia stato attivo, avendo egli “ svolto importanti mansioni nell’espletamento dell’attività societaria che sono state regolarmente fatturate dalla società per diverse migliaia di franchi ”. F. Il 14 febbraio 2023, l’UTPG presenta le proprie osservazioni, proponendo la reiezione del ricorso. Innanzitutto spiega che, nel presente caso, l’autorità di tassazione si è limitata ad applicare l’art. 61 cpv. 1 lett. c LT, assoggettando alle imposte cantonali la ricorrente per appartenenza economica in ragione dell’acquisto del mapp. n. \_\_\_\_\_ Lugano. Ciò avrebbe reso superflua l’emanazione di una decisione pregiudiziale sull’assoggettamento. Quanto all’eccezione di perenzione sollevata dalla ricorrente, l’UTPG precisa che i termini stabiliti all’art. 193 LT risulterebbero rispettati. L’UTPG prosegue osservando che, per i periodi fiscali 2016 e 2017, “ la sede formale a \_\_\_\_\_ [era] da considerare fittizia ”, in quanto non era presente alcuna struttura e personale, ciò che giustifica l’attribuzione della totalità degli elementi imponibili della RI 1 nel Canton Ticino. Infatti, alla sede statutaria e figurante e Registro di commercio, la società non avrebbe sottoscritto alcun contratto di locazione, limitandosi ad inviare, su richiesta dell’UTPG, la scheda contabile “ 6000 Domizilgebühren ” per l’anno 2017, nella quale figurano costi per fr. 2'000.- annui; un importo, a mente dell’UTPG, “troppo esiguo per una locazione di natura commerciale ”. Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la disponibilità di locali consoni alle proprie necessità non sarebbe mai stata comprovata dalla contribuente, la quale invero non ha mai fornito informazioni utili a tal proposito (come spazio a disposizione, planimetrie, accesso esclusivo o altro). Inoltre, la società sarebbe raggiungibile solo attraverso un recapito telefonico cellulare, non tramite un recapito fisso nel Cantone di Appenzello Esterno. L’autorità di tassazione ritiene che, in realtà, l’amministrazione effettiva della RI 1 sia svolta presso l’altra società di pertinenza del signor \_\_\_\_\_, l’\_\_\_\_\_ di Lugano, società di cui il signor \_\_\_\_\_ è azionista unico e che paga un affitto molto

importante per locali commerciali (fr. 29'700.- nel 2016 e fr. 35'801.10 nel 2017). Tuttavia, l'UTPG rileva che, ai grossi importi pagati dalla \_\_\_\_\_ per l'affitto dei locali commerciali, si contrappone il fatto che la società, nel 2016, non aveva dipendenti, mentre nel 2017 ne aveva solo uno, a fronte di nessun ricavo nel 2016 e di un utile di soli fr. 11'500.- nel 2017. Secondo l'UTPG sarebbe dunque evidente che, attraverso questa struttura, praticamente senza attività ma con un importante affitto, il signor \_\_\_\_\_ possa operare per la sua RI 1, di modo che si può desumere che la ricorrente sia gestita dagli uffici di Lugano. Con particolare riferimento all'amministratore unico della ricorrente nei periodi litigiosi, l'UTPG contesta il fatto che \_\_\_\_\_ abbia avuto un ruolo attivo in società, poiché non risulta che abbia mai svolto alcuna attività societaria specifica, ciò che troverebbe conferma nel fatto che non gli è mai stato versato alcun compenso. Secondo l'autorità di tassazione, il ruolo del signor \_\_\_\_\_ all'interno di RI 1 si limiterebbe dunque a quello di fiduciario con semplici attività amministrative, che svolgerebbe attraverso la propria ditta individuale \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, con sede a Zurigo. L'autorità di tassazione conclude quindi sottolineando come la censura della violazione del diritto di essere sentito sollevata dalla ricorrente sia "di nessun rilievo", poiché né la LT né la LIFD attribuirebbero al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Diritto

### **E. 1.1**

La ricorrente, nei periodi fiscali qui d'interesse, aveva la propria sede statutaria nel Cantone di Appenzello Esterno. In seguito all'acquisto della particella n. \_\_\_\_\_ Lugano avvenuto nel 2016, per i periodi fiscali 2016 e 2017, l'autorità fiscale del Cantone Ticino ha ritenuto la contribuente illimitatamente imponible per la presenza dell'amministrazione effettiva in Ticino.

### **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], Interkantonaless 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 Heilingen/ 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. Mancata adozione di una decisione pregiudiziale sull'assoggettamento

2.1. Con una serie di censure di carattere formale, la ricorrente chiede dapprima l'annullamento della decisione impugnata. In primo luogo occorre chinarsi sulla questione dell'assenza di una decisione pregiudiziale sull'assoggettamento, sollevata dalla rappresentante della contribuente.

2.2. È vero che l'art. 127 cpv. 3 Cost., da cui risulta il divieto della doppia imposizione intercantonale, dà di principio il diritto all'emanazione di una decisione pregiudiziale di assoggettamento, che serve a tutelare il contribuente dall'obbligo di fornire a un Cantone tutte le informazioni necessarie a una tassazione, nonostante questo Cantone potrebbe non essere competente al riguardo (DTF 137 I 273 consid. 3.3.2; sentenze del TF n. 2C\_793/2021 del 14 giugno 2022 consid. 3.2 e n. 2C\_247/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 1.3.1 con ulteriori rinvii).

2.3. In una sentenza del 26 aprile 2012 (n. 2C\_396/2011, in RDAF 2012 II p. 503 ss.), il Tribunale federale si è confrontato con la questione se il Cantone debba adottare una decisione pregiudiziale di assoggettamento anche quando l'assoggettamento alla sovranità fiscale cantonale in sé non è contestato ma è litigioso unicamente il tipo di assoggettamento (limitato o illimitato). L'Alta Corte ha affermato che è lecito dubitare che una decisione pregiudiziale si imponga anche nel caso in cui il contribuente sia comunque già assoggettato alle imposte cantonali, per appartenenza economica, poiché quando il contribuente deve sottoporsi in ogni caso ad una tassazione, una tale procedura di accertamento è di principio superflua. Ha poi aggiunto che, tale questione dev'essere comunque lasciata aperta quando il contribuente ha perduto il suo diritto di sollevarla, in particolare quando ha violato i suoi doveri d'informazione e di collaborazione nella procedura. Proprio per il fatto che il contribuente, nel caso in discussione, non aveva prestato collaborazione nei confronti del fisco zurighese, pur essendo già assoggettato limitatamente in questo Cantone quale proprietario di immobili, il Tribunale federale ha potuto lasciare aperta la questione della necessità di adottare una decisione pregiudiziale sull'assoggettamento.

2.4. In una successiva pronuncia del 18 settembre 2018 (n. 2C\_799/2017 e 2C\_800/2017 consid. 4.1.2, in RF 74/2019 p. 53), in un caso in cui era controversa l'estensione dell'assoggettamento alle imposte in Svizzera di un contribuente residente all'estero, la Suprema Corte ha escluso che il contribuente abbia diritto ad una decisione pregiudiziale sull'assoggettamento, se si tratta solo di stabilire se l'assoggettamento sia illimitato (mentre l'assoggettamento limitato non è contestato, sicché è litigiosa solo l'estensione dell'assoggettamento), per il fatto che l'assoggettamento soggettivo alle imposte è incontrovertibilmente stabilito (anche se solo limitato). Dopo aver ricordato che anche la giurisprudenza delle autorità giudiziarie cantonali (consid. 4.1.3) e la prassi delle autorità fiscali del Canton Zurigo (consid. 4.1.4) giungevano alla stessa conclusione, il Tribunale federale ha concluso che, nella fattispecie, negando al contribuente il diritto ad una decisione pregiudiziale, l'autorità cantonale non aveva violato né la legge né il principio di uguaglianza (consid. 4.1.5).

2.5. In una ulteriore sentenza dell'11 novembre 2020 (n. 2C\_684/2019 consid. 3.3.2), in relazione all'estensione dell'assoggettamento di un contribuente domiciliato in Svizzera, il cui assoggettamento illimitato era conteso fra due Cantoni, l'Alta Corte ha fatto riferimento alle sue precedenti decisioni, ricordando che nel secondo caso (sentenza del 2018) aveva negato l'obbligo di

adottare una decisione pregiudiziale di assoggettamento, mentre nel primo (sentenza del 2012) lo aveva negato perlomeno nel caso in cui il contribuente non aveva rispettato i suoi obblighi di collaborazione. Nel caso in esame, il contribuente avrebbe dovuto presentare una dichiarazione d'imposta nel Canton Lucerna, dove era proprietario di sostanza immobiliare, ma non lo aveva fatto, violando in tal modo i propri obblighi di collaborazione. La Corte ha conseguentemente escluso che le autorità fiscali di questo Cantone fossero tenute ad adottare una decisione pregiudiziale sul suo assoggettamento illimitato. 2.6. Ora, sebbene la lettura delle sentenze del Tribunale federale possa lasciare qualche incertezza in merito alla soluzione della questione, si ritiene che la Suprema Corte, con la sentenza del 2018, abbia negato al contribuente il diritto ad una decisione pregiudiziale di assoggettamento nel caso in cui un assoggettamento limitato è incontrovertibilmente dato ( Mayhall-Mannhart/Beusch , in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea 2021, § 40, n. 17, p. 489; Margraf , Interkantonaes Verfahrensrecht der direkten Steuern, Zurigo 2023, § 6.II.3.2, p. 134, nota a piè di pagina 651; Locher , Kommentar zum DBG, 2 a ed., Einführung zu Art. 3 ff., n. 13, p. 94 s.; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 15 ad art. 132 LIFD, p. 2219). La dottrina condivide del resto questa opinione ( Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [a cura di], Interkantonaes Steuerrecht, 2 a ed., Basilea 2021, § 6, n. 103, p. 82 s.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker , Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2a ed., Zurigo, 2018, § 20, n. 9, p. 302 s.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ediz., Zurigo 2021, § 3, n. 111, p. 74; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 75 ad art. 3 LIFD). 2.7. Nel caso qui in disamina, a seguito dell'acquisto del fondo n. \_\_\_\_\_ Lugano il 6 settembre 2016, la ricorrente è stata informata dall'UTPG circa il proprio assoggettamento limitato per appartenenza economica con lettera del 28 aprile 2017 (“Vostra imponibilità nel Canton Ticino”). Con decisioni di tassazione del

#### **E. 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. 4.1**

La ricorrente sostiene inoltre che, secondo la recente giurisprudenza del Tribunale federale, l'autorità di tassazione ticinese avrebbe reagito oltre il termine perentorio di due anni dal periodo fiscale interessato, ciò che avrebbe fatto “ decadere il diritto alla rivendicazione della propria sovranità fiscale ” per i periodi fiscali 2016 e 2017.

#### **E. 4.2**

In un rapporto di doppia imposizione intercantonale, un Cantone perde il diritto di tassare un contribuente se, pur conoscendo o potendo conoscere i fatti determinanti per l'imposizione, tarda oltre misura a fare valere la pretesa fiscale e se, nel caso questa fosse ammessa, un altro Cantone sarebbe tenuto a restituire i tributi percepiti nelle dovute forme, in buona fede e ignorando la pretesa fiscale concorrente (sentenza 2C\_830/2021 del 14 giugno 2022 consid. 5.1 e giurisprudenza citata).

### E. 4.3

Anche su tale aspetto, tuttavia, la contribuente non può essere seguita. In primo luogo, la perenzione del diritto di tassare da parte del Cantone Ticino avrebbe potuto essere sollevata unicamente dal Cantone di Appenzello Esterno, che però non lo ha fatto (DTF 139 I 64 consid. 3.2; cfr. più recentemente sentenza n. 2C\_1100/2018 del 6 aprile 2022 consid. 7.3).

### E. 4.4

Indipendentemente da quanto precede, per la salvaguardia del termine di perenzione la giurisprudenza non richiede che sia notificata entro il termine né una decisione impugnabile né una decisione di tassazione di prima istanza. È invece sufficiente l'avvio della procedura di tassazione, che perlopiù coincide con l'invio al contribuente dei moduli per la dichiarazione d'imposta. È irrilevante che gli atti della procedura di tassazione riguardino inizialmente solo fatti costitutivi di un'appartenenza economica, come il possesso di immobili. In una procedura di tassazione mista è naturale che, al momento dell'avvio della procedura di tassazione, l'autorità fiscale non sia ancora pienamente a conoscenza delle fonti di reddito del contribuente nell'anno in questione e dei beni di cui disponeva (sentenza del TF 2C\_539/2017 del 7 febbraio 2019 consid. 2.1 e giurisprudenza citata). Ora, nel caso in esame, con scritto del 28 aprile 2017, l'UTPG ha tempestivamente informato la ricorrente di considerarla assoggettata alle imposte cantonali e le ha attribuito un termine per presentare la dichiarazione d'imposta 2016 con allegati i conti d'esercizio. In queste circostanze non si vede come si possa ipotizzare una perenzione del diritto del Canton Ticino di assoggettare alle imposte cantonali la società insorgente. 5. Assoggettamento per appartenenza personale 5.1. Nel merito, la ricorrente contesta il proprio assoggettamento alle imposte cantonali. Nei periodi fiscali litigiosi, la RI 1 aveva sede formale a \_\_\_\_\_ ed era iscritta al Registro di commercio del Canton Appenzello Esterno. Come già anticipato, nel 2016 la società ha acquistato un immobile a Lugano. Come di rito, dunque, le autorità fiscali ticinesi provvedevano ad informare la contribuente circa la sua imponibilità limitata alle imposte dirette cantonali a causa della proprietà fondiaria a Lugano. Dagli accertamenti svolti, in particolar modo dopo aver visionato i conti della società, l'autorità fiscale ticinese ha ritenuto che l'amministrazione effettiva della RI 1, negli anni 2016 e 2017 si sia svolta nel Canton Ticino e non ad \_\_\_\_\_, dove vi sarebbe stato un mero domicilio formale. Pertanto, ha assoggettato la totalità dell'utile e del capitale alle imposte in Ticino, non lasciando alcun precipuo d'imposta al Canton Appenzello Esterno. Si tratta ora di determinare se l'UTPG a ragione ha stabilito che la sede formale e figurante a Registro di commercio di \_\_\_\_\_ nel 2016 e 2017 fosse fittizia (cosiddetto mero recapito buca lettere) e se corrisponde al vero che l'amministrazione effettiva della società fosse svolta a Lugano. 5.2. Assenza di struttura e/o personale a \_\_\_\_\_ Dalla documentazione agli atti non risulta che la ricorrente avesse nel Canton Appenzello Esterno infrastrutture idonee a perseguire lo scopo sociale. Nemmeno l'attestazione prodotta ad hoc dal presunto locatore, lo studio legale \_\_\_\_\_ ( Bestätigung Domizil ), a conferma dello svolgimento dell'attività nel Canton Appenzello Esterno, permette di giungere ad una conclusione più favorevole per la ricorrente. Essa, infatti, è inconferente in assenza di un contratto di locazione o di qualsiasi altra prova oggettiva. Non bisogna infatti dimenticare che la \_\_\_\_\_ si è ben guardata dal produrre le planimetrie dell'asserito spazio a sua disposizione oppure dell'accesso esclusivo presso lo studio dell'avv. \_\_\_\_\_, nel quale, a dire di quest'ultimo, la contribuente disporrebbe di un " separat zugänglichen Arbeitsplatz ". Inoltre, secondo l'esperienza generale, risulta inverosimile e sicuramente

insolito il fatto di non redigere un contratto di locazione scritto nelle relazioni commerciali. Ma, anche volendo dar credito alla contribuente ed ipotizzando che tale contratto esista realmente e che sia stato stipulato oralmente, comunque non si spiegherebbe come mai nella contabilità della RI 1 non vi sia traccia del pagamento del canone di locazione per gli uffici di \_\_\_\_\_. L'assenza della prova oggettiva dell'esistenza di un contratto di locazione rappresenta un elemento che depone a favore del carattere fittizio della sede di \_\_\_\_\_, la quale appare invero stabilita ad arte, non rispecchiando i rapporti reali. D'altro canto, non si può mancare di osservare la voce contabile nr. 6000 relativa al 2017 (e persino assente per il 2016) "Domizilgebühren" per il "Domizil \_\_\_\_\_" di appena fr. 2'000.- annui; un importo manifestamente troppo esiguo e che sicuramente non può essere considerato consono all'occupazione di spazi commerciali ad \_\_\_\_\_. Del resto, questa posta iscritta a contabilità non è accompagnata dalla prova dello svolgimento in loco di nessuna attività societaria specifica e nemmeno dell'esistenza di infrastrutture specifiche. Appare invero ben più verosimile ritenere che i fr. 2'000.- pagati dalla RI 1 a titolo di "Domizilgebühren" altro non siano che una prova che la società ricorrente corrisponde allo studio legale \_\_\_\_\_ un semplice corrispettivo per la domiciliazione. Una prova a sostegno del fatto che tale importo costituisce il corrispettivo per una semplice domiciliazione è data anche dal fatto che al medesimo indirizzo, presso lo studio legale \_\_\_\_\_, nel 2016 e nel 2017 avevano domicilio numerose (ben 35) altre società. Non ha poi da essere argomentato a lungo il fatto che l'attestazione scritta rilasciata dall'allora amministratore unico \_\_\_\_\_, già allegata al reclamo, sia di fatto priva di valore probatorio. Oltre ad essere stata redatta da una persona vicinissima e legata alla società, è stata scritta il giorno stesso dell'inoltro del reclamo (5 ottobre 2021) contro le decisioni di tassazione del 9 settembre 2021: generica e funzionale alle aspettative dell'insorgente, essa non merita particolare considerazione.

5.3. Recapito postale presso uno studio legale ("indirizzo c/o") e mancanza di linea telefonica fissa Un ulteriore indizio che depone a favore della sede fittizia ad \_\_\_\_\_ nei periodi fiscali oggetto della presente vertenza è costituito anche dall'indirizzo "c/o" utilizzato dalla RI 1. Infatti, come visto, un mero recapito buca lettere sussiste quando non esistono infrastrutture minime funzionali. A titolo esemplificativo, la dottrina cita l'esempio di un incaricato (un fiduciario o un avvocato) della persona giuridica che mette a disposizione il proprio recapito commerciale, prende in consegna la corrispondenza e la gira agli organi responsabili della persona giuridica che sono domiciliati in un altro cantone ( Jung , Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und interkantonal; Rechtslage, Planungsmöglichkeiten und Grenzen, in: EF 3/2017, p. 171; cfr. anche Rechsteiner , L'assoggettamento per appartenenza personale delle persone giuridiche nei rapporti intercantionali, in: Novità fiscali 4/2022, p. 191). A ciò aggiungasi che la stessa contribuente conferma che non vi era nessun telefono fisso intestato alla società, la quale era raggiungibile solo attraverso numeri cellulari. La mancanza di una linea telefonica e la conseguente irraggiungibilità via telefono al luogo di sede rappresenta dunque un ulteriore indizio del carattere puramente formale della sede appenzellese.

5.4. Azionista unico domiciliato a Lugano, dove ha sede un'altra società da lui controllata (\_\_\_\_\_) Alla luce della giurisprudenza, il domicilio nel Canton Ticino a partire dal 2014 di entrambi i coniugi \_\_\_\_\_ – che, lo si ricorda, risultano essere gli unici due dipendenti della RI 1 –, assume un ruolo di particolare rilievo, siccome non si può ritenere che l'amministrazione effettiva fosse svolta dal signor \_\_\_\_\_. Sebbene infatti quest'ultimo fosse l'amministratore unico con diritto di firma individuale della società nei periodi fiscali litigiosi, è tuttavia escluso che fosse lui ad occuparsi del day-to-day

management della RI 1. A questo proposito, non è dato sapere a quali attività nello specifico si riferisca il ricorrente quando afferma – in modo molto generico e non provando alcunché – che \_\_\_\_\_ “ per conto della contribuente ha svolto importanti mansioni nell’espletamento dell’attività societaria che sono state regolarmente fatturate dalla società per diverse migliaia di franchi ”. Molto più verosimile appare la tesi dell’autorità di tassazione, secondo cui \_\_\_\_\_, azionista unico, si occupava della gestione societaria ed in generale svolgeva quelle attività che nel loro insieme servono all’adempimento dello scopo statutario. Si osservi, inoltre, che nella dichiarazione fiscale 2017, entrambi i coniugi \_\_\_\_\_ indicavano Lugano quale luogo di lavoro. Lavorando al 100% per la RI 1 (cfr. contratti di lavoro agli atti) è difficile ipotizzare che i coniugi \_\_\_\_\_ possano svolgere le proprie mansioni in due posti di lavoro contemporaneamente. Altro elemento di rilievo a sostegno dell’effettiva direzione e amministrazione nel Canton Ticino è la vicinanza con l’altra società di pertinenza di \_\_\_\_\_, la \_\_\_\_\_ (azionista unico di entrambe le società). Analizzando i conti economici di quest’ultima società, che nel 2016 non disponeva di alcun dipendente, mentre nel 2017 ne aveva soltanto uno, si evince come la stessa abbia però pagato dei canoni di locazione piuttosto importanti nei periodi fiscali qui d’interesse: fr. 29'700.- nel 2016 e fr. 35'801.10 nel 2017 e ciò a fronte di ricavi molto esigui (nessun ricavo nel 2016 e soli fr. 11'500.- nel 2017). Indizio questo che porta a ritenere che, in realtà, l’amministrazione effettiva della RI 1 fosse svolta negli uffici di Lugano, per i quali vi è la prova del versamento dei canoni di locazione, prova del tutto assente per quanto attiene ai presunti uffici di \_\_\_\_\_. 5.5. Amministratore unico \_\_\_\_\_ Quanto all’allora amministratore unico \_\_\_\_\_, la ricorrente afferma che non sarebbe mai stato un “ uomo di paglia ”, ma che al contrario avrebbe “ svolto importanti mansioni nell’espletamento dell’attività societaria che sono state regolarmente fatturate dalla società per diverse migliaia di franchi .” Tuttavia, anche in questo frangente, la tesi della contribuente non risulta essere corroborata da alcun riscontro oggettivo. Infatti, \_\_\_\_\_ non risulta essere dipendente della ricorrente, da cui nei periodi fiscali litigiosi non ha mai percepito uno stipendio. Nemmeno vi è la prova che egli abbia compiuto attività in relazione con lo scopo societario. Come rettamente sostenuto dall’UTPG, il ruolo assunto nel 2016 e nel 2017 dall’allora amministratore unico \_\_\_\_\_ era limitato all’attività di fiduciario eseguita attraverso la sua società individuale \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. 5.6. Pretesi legami con il Canton Appenzello Esterno Facendo riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale, si può dunque affermare che l’UTPG ha reso molto verosimile che al luogo di sede non vi siano né infrastrutture né personale operativo, motivo per cui incombe alla contribuente l’onere della prova in relazione al fatto che la sede di \_\_\_\_\_ non fosse fittizia. A supporto della propria tesi, la RI 1 ha prodotto dichiarazioni scritte a conferma dell’attività svolta nel Canton Appenzello Esterno (redatte dall’allora amministratore unico \_\_\_\_\_ e dallo studio legale \_\_\_\_\_ ), documentazione inerente il pagamento degli oneri sociali, e diversi estratti di schede contabili dalle quali si evince il pagamento della “Domizilgebühr” e il consumo proprio del veicolo aziendale. Ora, appare chiaro che tali documenti non comprovano in alcun modo che la direzione corrente e l’amministrazione effettiva della società fossero effettivamente svolte a \_\_\_\_\_. Riguardo alle dichiarazioni scritte, già si è detto del loro limitatissimo valore probatorio (cfr. consid. 2.3). Quanto al pagamento degli oneri sociali, essi vanno versati al Cantone dove vi è la sede statutaria, indipendentemente dalla natura puramente formale della stessa. Con riferimento al pagamento dei costi per la domiciliazione (Domizilgebühr) , già si è detto che essa si contrappone per definizione alla presenza di uffici propri. Quest’elemento

va quindi qualificato quale indizio a supporto di un mero recapito buca lettere. 6. Si impone dunque la conclusione che i legami con la sede formale di \_\_\_\_\_ nei periodi litigiosi erano indubbiamente troppo esigui per poter affermare che la sede formale corrisponde al luogo dell'amministrazione effettiva. Vi sono infatti più elementi e indizi che nel caso concreto portano a ritenere che l'amministrazione della RI 1 fosse invero svolta in Ticino, luogo in cui, nei periodi fiscali 2016 e 2017, venivano tenute in maniera preponderante le redini della società. 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. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Lucerna, 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 :

## **E. 9**

settembre 2021 relative ai periodi fiscali 2016 e 2017, tuttavia, l'autorità fiscale ha ritenuto di assoggettare il 100% dell'utile e del capitale imponibile in Ticino. Appare quindi chiaro che controversa è unicamente la questione dell'estensione dell'assoggettamento, mentre l'esistenza di un assoggettamento (limitato) in quanto tale era ben nota alla contribuente, la quale era stata correttamente informata. In siffatte evenienze, nessun rimprovero può essere mosso all'UTPG per non aver emanato una decisione preliminare sull'assoggettamento. 3. Violazione del diritto di essere sentito Nel ricorso la contribuente lamenta il fatto di aver chiesto di essere sentita ma di non essere stata convocata dall'autorità di tassazione, così come nessun contatto sarebbe mai intervenuto con la sua rappresentante. Anche questa censura si rivela priva di fondamento. Infatti, come osservato giustamente dall'UTPG, né la legge tributaria né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono al contribuente il diritto di essere convocato o sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Come ha ricordato l'Alta Corte, ciò vale in particolar modo nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette. Pertanto, l'agire dell'UT non presta fianco a critiche. 4. Perenzione del diritto di tassare

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