

# **TI\_GERICHTE 80.2014.102 vom 4. Dezember 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-12-04, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2014.102](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.102)

FR: TI\_GERICHTE 80.2014.102 du 4 décembre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2014.102 del 4 dicembre 2017

## **Regeste**

Assoggettamento illimitato: esclusione del reddito di una società di persone tedesca, considerazione dell'utile per determinare l'aliquota, applicazione del diritto svizzero, riferimento al bilancio commerciale

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Nel ricorso vengono sollevate più problematiche giuridiche, che verranno pertanto esaminate qui di seguito: si tratta di stabilire su quale base devono essere commisurati i redditi esteri percepiti da RI 2 (determinante per la progressività dell'aliquota) ed anche la sostanza determinante per l'aliquota (tenendo poi conto di eventuali perdite che i ricorrenti vorrebbero fossero dedotte dagli elementi di reddito svizzeri). Bisognerà inoltre chinarsi sulla questione della deducibilità dei contributi AVS dai redditi esteri conseguiti. Ritengono inoltre di essere stati lesi nel loro diritto di essere sentiti: l'autorità fiscale non li avrebbe compiutamente informati in merito ad un parere allestito dall'AFC riguardo la loro situazione fiscale. Trattandosi di una censura di carattere formale, deve essere trattata per prima.

### **E. 2.1**

I ricorrenti lamentano una violazione del loro diritto di essere sentiti, laddove l'UT non si sarebbe espresso in merito alla deducibilità di eventuali contributi AVS dai redditi svizzeri ed il trattamento fiscale di perdite della struttura \_\_\_\_\_ per i redditi svizzeri. RI 1 e RI 2 indicano inoltre che, durante i colloqui con l'UT, l'autorità fiscale li avrebbe informati del fatto che la fattispecie sarebbe stata sottoposta anche all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e che l'autorità federale avrebbe sostenuto il modo di procedere ed i dati esposti nelle contestate decisioni. Ritengono che tuttavia non sarebbero state loro fornite le indicazioni sui motivi espressi dell'AFC a sostegno delle decisioni oggetto del ricorso.

### **E. 2.2**

Presenza di posizione dell'AFC

#### **E. 2.2.1**

Il diritto all'esame degli atti da parte del contribuente è stabilito all'art. 187 LT, per il diritto cantonale, e all'art. 114 LIFD, per il diritto federale. Tale norma stabilisce che i contribuenti hanno facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati. Vi è anche la possibilità di esaminare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempreché un interesse pubblico o privato non vi si opponga.

#### **E. 2.2.2**

Il diritto alla consultazione dell'incarto non è esteso anche ai documenti interni di una procedura amministrativa, ossia ai documenti che non servono come prova all'autorità e che rivestono unicamente un carattere interno, ossia che vengono utilizzati unicamente alla formazione dell'opinione interna dell'autorità. Può trattarsi ad esempio di progetti, di note interne oppure di corrispondenza. Al contrario, i rapporti e le perizie allestiti all'interno dell'amministrazione su questioni di fatto controverse non sono dei documenti interni. Il giudice deve potersi pronunciare sulla questione se l'amministrazione abbia correttamente qualificato un documento come interno e ne abbia rifiutato la consultazione ( Mamejean-Fey/Berthoud , in: Noël/Aubry-Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 17 ad art. 114 LIFD, p. 1578).

### **E. 2.2.3**

Nel caso di specie si possono trovare – negli atti interni – uno scambio di corrispondenza e-mail tra l'UT e l'AFC. Ad ogni modo in merito allo scambio di e-mail con l'AFC ed al contenuto dello stesso, i qui ricorrenti sono stati informati dal fisco con e-mail del 3.2.2014. In particolare, l'autorità fiscale ha informato i rappresentanti che la fattispecie – complessa – era stata approfondita sia da loro direttamente sia facendo capo alla collaborazione dei colleghi della Divisione delle contribuzioni, dell'Ispettorato fiscale e dell'AFC. Nella e-mail veniva spiegato che l'esito delle concertazioni con i colleghi del fisco ticinese e con l'amministrazione federale aveva condotto l'UT “ (...) alla conclusione che il diritto interno sia prevalente per la definizione degli elementi di reddito e sostanza imponibili. Ne discende quindi che, per noi, fanno stato i risultati dei conti annuali commerciali della società citata. Riteniamo infatti che agevolazioni o normative particolari adottate dal fisco \_\_\_\_\_ non possano essere adottate da quello svizzero. Non vediamo altre soluzioni attuabili perciò procediamo ad evadere il reclamo nel senso che verranno confermate le tassazioni di prima istanza”.

### **E. 2.2.4**

Ora, anche se i ricorrenti non hanno avuto accesso direttamente alla corrispondenza e-mail tra l'autorità fiscale ticinese e l'AFC (trattasi comunque di atti interni), il contenuto dello scambio telematico è stato riassunto e comunicato loro tramite e-mail del 3.2.2014, sicché – su questo aspetto – non si ravvisa una lesione del diritto di essere sentiti dei contribuenti.

## **E. 2.3**

Deducibilità dei contributi AVS

### **E. 2.3.1**

Secondo gli articoli 33 cpv. 1 lit. d LIFD e 32 cpv. 1 lit. d LT, sono dedotti dai proventi, i versamenti, premi e contributi legali, statutari o regolamentari all'assicurazione vecchiaia, superstiti e invalidità, nonché a istituzioni di previdenza professionale. Il Tribunale federale (DTF 136 V 258) ha stabilito che l'accomandante residente in Svizzera di una società in accomandita del diritto \_\_\_\_\_ (“GmbH & Co. KG”) con sede in \_\_\_\_\_ è tenuto a versare contributi quale persona esercitante un'attività lucrativa indipendente sui redditi provenienti dalla società, indipendentemente dal fatto che egli collabori nell'impresa o che eserciti un'influenza sulla gestione di quest'ultima.

### **E. 2.3.2**

L'art. 29 Cost. fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da

queste adottati. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi, 111 Ia 1). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (DTF 111 Ia 1, cons. 3a; DTF 107 Ia 248, consid. 3a; DTF 105 Ib 248/9, consid. 2a; DTF 101 Ia 3; decisione CDT n. 381 del 30 luglio 1981 in re St.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basilea 1986, Vol. I, n. 85 B III a, p. 535; Känzig/Behnisch, Direkte Bundessteuer, 2<sup>a</sup> ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249).

### **E. 2.3.3**

La motivazione deve dunque consistere nell'esposizione della fattispecie ed in una motivazione giuridica, dalla quale risulta su cosa si fonda il dispositivo della decisione: solo in tal modo, infatti, il contribuente è in condizione di motivare il suo ricorso e l'autorità di ricorso di sottoporre a verifica la decisione stessa (Känzig/Behnisch, op. cit., p. 249; inoltre decisione CDT n. 80.2002.205 del 5 agosto 2003, in: RtiD I-2004 n.19t).

### **E. 2.3.4**

Per quanto concerne la questione della deducibilità dei contributi AVS a ragione i ricorrenti si dolgono di una violazione del loro diritto di essere sentiti. In effetti tale problematica era già stata sollevata in sede di reclamo (22/23.11.2011 completato l'8/9.2.2012), ma le decisioni impugnate ignorano totalmente la questione. L'Ufficio di tassazione non ha neppure pensato di sanare la violazione del diritto di essere sentito, presentando delle osservazioni al ricorso. La decisione deve quindi essere annullata su questo punto e gli atti rinviati all'UT affinché si esprima in merito adottando al riguardo una nuova decisione.

### **E. 2.4**

Trattamento fiscale di perdite della struttura \_\_\_\_\_ per i redditi svizzeri I ricorrenti ritengono inoltre che l'UT – nella propria decisione su reclamo – non si sia espressa in relazione al trattamento fiscale delle perdite della struttura \_\_\_\_\_ per i redditi svizzeri. Ora, nella decisione su reclamo l'autorità fiscale ha espressamente indicato di non potersi riferire ai dati dei bilanci “consolidati” così come richiesto dai contribuenti: dai bilanci commerciali (così come reperibili e consultabili nei Bericht 2006, 2007 e 2008) non emerge alcuna perdita. Motivo per cui, non si ravvisa una violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti. Tra l'altro una spiegazione in tal senso era già stata loro data tramite e-mail del 3.2.2014 (confronta anche il considerando 2.2.3.).

### **E. 3.1**

Le persone fisiche domiciliate in Svizzera sono di principio imposte in Svizzera, sotto riserva della progressione dell'aliquota sull'insieme dei loro redditi e della loro sostanza mondiale (art. 6 cpv. 1 e art. 7 LIFD). L'assoggettamento fondato sull'appartenenza personale è illimitato; tale assoggettamento non si estende alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero (art. 6 cpv. 1 LIFD). L'estensione dell'assoggettamento per un'impresa, uno stabilimento d'impresa oppure un immobile è definita secondo l'art. 6 cpv. 3 LIFD, nelle relazioni internazionali, conformemente alle regole della doppia imposizione intercantonale (DTF 140 II 248 = RDAF 2014 II p. 538, consid. 3.1). Il diritto cantonale prevede disposizioni analoghe, agli articoli 5 cpv. 1 e 6 cpv. 1 LT.

### **E. 3.2**

L'art. 6 LIFD pone una regola unilaterale per evitare le doppie imposizioni, escludendo dall'assoggettamento le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i fondi siti all'estero. Il legislatore ricorre al metodo dell'esenzione con riserva della progressione dell'aliquota (art. 7 cpv. 1 LIFD). L'esenzione è di principio incondizionata, cioè non è subordinata alla condizione di un'imposizione all'estero degli elementi di reddito esentati. L'esenzione incondizionata evita la doppia imposizione sia virtuale che effettiva. La LIFD ha adottato il metodo consistente nell'esclusione degli elementi di reddito la cui imposizione è attribuita all'estero. La determinazione del reddito netto che è esentato dall'imposta, ma che è preso in considerazione per la determinazione dell'aliquota in Svizzera, è effettuata secondo il diritto svizzero. Dal reddito lordo estero devono essere dedotti, in maniera oggettiva, le spese di acquisizione e proporzionalmente in funzione degli attivi localizzati, gli interessi passivi. Le deduzioni generali e sociali sono ripartite proporzionalmente, in funzione dei redditi netti. Il metodo di riparto è lo stesso di quello che viene applicato nei rapporti intercantionali ( Paschoud/ de Vries Reilingh , in: Noël/Aubry-Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 5-7 ad art. 6 LIFD).

#### **E. 3.3.1**

Il socio che partecipa ad una società di persone la cui sede effettiva si trova all'estero sarà esentato dall'imposta sui redditi che provengono da questa partecipazione, alle condizioni di cui agli art. 6 e segg. LIFD ( Oberson , Précis de droit fiscal international, 4 a ed., p. 71).

#### **E. 3.3.2**

In materia di doppia imposizione, tra la Svizzera e la Germania è in vigore la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.913.62) del 29 dicembre 1972. In particolare l'art. 24 cpv. 2, cifra 1 indica: Per quanto riguarda una persona residente della Svizzera, la doppia imposizione è evitata nel modo seguente: 1. Se un residente della Svizzera percepisce dei redditi o possiede una sostanza che, conformemente alle disposizioni della presente convenzione (eccezione fatta dell'art. 4, par. 3, 4 e 9 e dell'art. 23), sono imponibili nella Repubblica federale di Germania, la Svizzera esenta da imposta detti redditi (salvo i dividendi) o detta sostanza; ma la Svizzera può, per determinare la sua imposta afferente al rimanente reddito o alla rimanente sostanza di questo residente, applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intera sostanza, senza tener conto dell'esenzione.

#### **E. 4.1**

Nel caso di specie, per i tre periodi fiscali oggetto di ricorso, RI 2 deteneva una partecipazione del 20% nella società \_\_\_\_\_. Nel caso in disamina non è contestato che i redditi conseguiti in \_\_\_\_\_ siano in questo Stato imponibili. I ricorrenti censurano tuttavia l'ammontare dei redditi e della sostanza \_\_\_\_\_ (ed in particolare la modalità di computo degli stessi) tenuta in considerazione per la determinazione dell'aliquota ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito.

#### **E. 4.2**

Va innanzitutto rilevato come, per quanto attiene ai fini fiscali svizzeri, il reddito globale deve essere stabilito prendendo in considerazione le regole della LIFD ( Oesterhelt/Schreiber , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ed.,

Basilea 2017, n. 11 ad art.

### **E. 4.3**

Il diritto svizzero non conosce la forma societaria della GmbH & Co. KG, che è invece una forma giuridica molto diffusa secondo il diritto \_\_\_\_\_ ed è costituita da una società in accomandita il cui unico socio responsabile illimitatamente è una società a garanzia limitata, mentre i membri della Sagl sono anche nel medesimo tempo accomandanti ( Meyer-Hayoz/Forstmoser, *Droit suisse des sociétés*, Berna 2015, p. 448). Le società di persone estere, senza personalità giuridica, vengono equiparate, per quanto attiene all'imposta sul reddito, alla forma giuridica societaria che più assomiglia loro secondo il diritto interno [svizzero] ( Salvi , *Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaft*, ASA 64, p. 195). La forma giuridica societaria tedesca “ \_\_\_\_\_ ”, può essere paragonata in Svizzera ad una società di persone e meglio ad una società in accomandita (cfr. art. 594 ss. CO). Come tale, questo tipo di società non è imponibile. I redditi e la sostanza della società devono pertanto essere imputati al socio (sentenza TF 2C\_738/2014 del 21.8.2015, consid. 2.2.; Brülisauer / Kries , *Internationale Personenunternehmen im Einkommen-und Gewinnsteuerrecht der Schweiz* (1. Teil), in FStR 2007, p. 277).

### **E. 4.4**

Le società in accomandita hanno l'obbligo di tenere la contabilità. Le stesse hanno, per ogni esercizio, l'obbligo di presentare il conto economico ed un bilancio allestiti secondo le regole riconosciute della contabilità ( Salvi , op. cit., p. 183 con rimando dalla p. 197). Nel caso in cui la società di persone estera sia dotata di una contabilità allestita secondo le regole commerciali, la determinazione degli utili deve avvenire in base alle chiusure (contabili) ( Salvi , op. cit., p. 197). Per quanto riguarda le società di persone, anche se le stesse non sono considerate come soggetti fiscali (secondo il diritto svizzero), il loro utile, e quindi anche quello del socio, deve essere definito in proporzione al contratto societario. L'utile deve essere definito dapprima nella sua integralità, seguendo i principi contabili. In un secondo tempo l'utile netto deve essere suddiviso tra i soci secondo le proporzioni previste dal contratto societario ( Brülisauer / Kries , op. cit., p. 281; Salvi , op. cit., p. 197 e p. 183).

### **E. 4.5.1**

Come visto, i fattori imponibili – per quanto attiene ai redditi mondiali – devono essere stabiliti secondo le regole della LIFD. In particolare, l'art. 125 cpv. 2 LIFD (nella sua versione per i periodi fiscali 2006 – 2008; di egual tenore l'art. 199 cpv. 2 LT per tali periodi) prevede che le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche debbano allegare alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilanci e conti profitti e perdite) del periodo fiscale, oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e dei prelevamenti privati.

### **E. 4.5.2**

Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile ( *Massgeblichkeitsprinzip* ), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie del diritto tributario (sentenza TF 2C\_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die*

Steuerbilanz, in: Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz, p. 21 ss.). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF n. 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24 p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/ Bortolotto, La fiscalità dell'azienda, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher, Kommentar zum DGB, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/ meuter, n. 1 ss. ad art. 58 LIFD, p. 883 ss.).

#### **E. 4.6**

Ora, dagli atti risulta che, per tutti i periodi fiscali sub judice, i contribuenti hanno presentato i rapporti di revisione ("Berichte"), contenenti i bilanci della \_\_\_\_\_ revisionati da parte della PriceWaterhouseCoopers.

##### **E. 4.6.1**

Periodo fiscale 2006 Nel Bericht, nella parte riguardante gli allegati (Anlage I e II) viene riportato il bilancio al 31.12.2006 ed il Gewinn-und Verlustrechnung (conto perdite e profitti) che riporta una chiusura annuale pari ad un utile di € 5'064'567.89. Viene poi di seguito presentato un commento (Anlage III) in merito alle chiusure annuali: in particolare viene indicato che le stesse sono state allestite secondo le regole dell' Handelsgesetzbuch (codice commerciale \_\_\_\_\_). In particolare viene indicato che sono state rispettate le normative del diritto commerciale riguardanti le società di persone e le società di capitali: "Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung wurden in Anwendung des Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (§ 264a, c HGB) nach § 266 bzw. § 275 Abs. 2 HGB (Gesamtkostenverfahren) gegliedert. Der Ausweis der Kapitalanteile der Kommanditisten erfolgt gemäss der Vorschrift des § 264c HGB". All'allegato X (Anlage X – Entwicklung der Kapitalkonten II) viene indicata la partecipazione all'utile da parte di per € 677'441.97.

##### **E. 4.6.2**

Periodo fiscale 2007 Nel Bericht, nella parte riguardante gli allegati (Anlage I e II) viene riportato il bilancio al 31.12.2007 ed il Gewinn-und Verlustrechnung (conto perdite e profitti) che riporta una chiusura annuale pari ad un utile di € 3'989'887.16. Viene poi di seguito presentato un commento (Anlage III) in merito alle chiusure annuali: in particolare viene indicato che le stesse sono state allestite secondo le regole dell' Handelsgesetzbuch (codice commerciale \_\_\_\_\_). In particolare viene indicato che sono state rispettate le normative del diritto commerciale riguardanti le società di persone e le società di capitali: "Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung wurden in Anwendung des Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (§ 264a, c HGB) nach § 266 bzw. § 275 Abs. 2 HGB (Gesamtkostenverfahren) gegliedert. Der Ausweis der Kapitalanteile der Kommanditisten erfolgt gemäss der Vorschrift des § 264c HGB". All'allegato X (Anlage X – Entwicklung der Kapitalkonten II) viene indicata la partecipazione all'utile da parte di RI 1 per € 664'928.59.

##### **E. 4.6.3**

Periodo fiscale 2008 Nel Bericht, nella parte riguardante gli allegati (Anlage II) viene riportato il bilancio al 31.12.2008 ed il Gewinn-und Verlustrechnung (conto perdite e profitti) che riporta una chiusura annuale pari ad un utile di € 3'620'108.71. Viene poi di seguito presentato un commento (Anlage II) in merito alle chiusure annuali: in particolare

viene indicato che le stesse sono state allestite secondo le regole dell' Handelsgesetzbuch (codice commerciale \_\_\_\_\_). In particolare viene indicato che sono state rispettate le normative del diritto commerciale riguardanti le società di persone e le società di capitali: “ Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung wurden in Anwendung des Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (§ 264a, c HGB) nach § 266 bzw. § 275 Abs. 2 HGB (Gesamtkostenverfahren) gegliedert . Der Ausweis der Kapitalanteile der Kommanditisten erfolgt gemäss der Vorschrift des § 264c HGB ”. All'allegato VIII ( Anlage VIII – Entwicklung der Kapitalkonten II ) viene indicata la partecipazione all'utile da parte di RI 1 per € 736'708.77.

#### **E. 4.7.1**

Come visto, i ricorrenti ritengono invece che, per stabilire i redditi e la sostanza estera si debba partire dai “conti consolidati” del gruppo. A tal fine, gli stessi hanno prodotto ulteriori dati (che non figurano nei Berichte 2006, 2007 e 2008), dai quali estrapolare i fattori determinanti per fissare il reddito e la sostanza determinanti per l'aliquota. Con e-mail del 1.5.2012 il rappresentante dei contribuenti trasmetteva ai funzionari dell'autorità fiscale, “(...) copia del “Steuerbescheid” 2006, 2007 e 2008 con relativi allegati, riguardante la signora RI 2. Si tratta delle decisioni di tassazioni \_\_\_\_\_ nelle quali vengono stabilite le quote di utile o perdita sulla base dell'aggregato fiscale dei dati delle singole \_\_\_\_\_ che compongono il “gruppo”. Sottolineo che si tratta dell'aggregato dei risultati della società di persone, e non di un consolidato ai sensi civilistici di società di capitali. Sulla base di questi documenti per gli anni in questione, ed anche per il futuro, siamo dell'idea che il risultato \_\_\_\_\_ vada definito prendendo quanto accertato dal fisco tedesco: 2006 utile € + 353'013.-, 2007 perdita € - 648'390.-, 2008 perdita € - 226'384.-.”

#### **E. 4.7.2**

Dalla disamina di questa documentazione emerge come i dati estrapolati partano dal bilancio commerciale per poi applicare tutta una serie di correzioni previste dal diritto fiscale \_\_\_\_\_, in particolar modo applicando i criteri di calcolo dell'utile previsti per la determinazione dell'imposta sul tonnellaggio ( Tonnagesteuer ). L'imposta sul tonnellaggio è un regime opzionale forfettario che si applica, in luogo dell'imposta ordinaria sull'utile, agli utili provenienti dall'esercizio di navi commerciali nel traffico internazionale. La base imponibile si determina attraverso le tonnellate di stazza netta mondiali delle navi che sono gestite da una società marittima. Numerosi Stati, tra i quali la Germania, conoscono nel loro diritto interno l'imposta sul tonnellaggio (il regime fiscale è pure previsto in Italia, Francia, Paesi Bassi, USA, Cina e Singapore). Il motivo di una così elevata diffusione dell'imposta sul tonnellaggio è da ricercare in primo luogo nella concorrenza fiscale internazionale. L'imposta sul tonnellaggio costituisce in primo luogo una misura di semplificazione fiscale che permette alle società di essere tassate sull'utile calcolato in funzione delle tonnellate di stazza netta della loro flotta mondiale. In Svizzera un simile regime fiscale non esiste ( Vorpe , L'imposta sul tonnellaggio: presto una realtà anche in Svizzera, in Novità fiscali 2017, p. 262 e segg.).

#### **E. 4.7.3**

Del resto la difformità dei dati presentati rispetto ai risultati del bilancio e del conto economico è anche illustrata e spiegata in una e-mail dell'11.3.2011 dall'allora rappresentante dei ricorrenti in risposta ad una richiesta del fisco in cui si afferma: “ La

differenza tra l'utile civilistico risultante dal bilancio ed il reddito indicato nella dichiarazione fiscale germanica (e quindi quella svizzera) è da ricondurre alle diverse regole contabili utilizzate. Come indicato dal signor \_\_\_\_\_ il diritto obbligazionario \_\_\_\_\_ pone dei limiti al conteggio delle perdite, mentre il diritto fiscale \_\_\_\_\_ permette di sommare tutte le perdite. A livello di \_\_\_\_\_ non sono quindi state sommate tutte le perdite delle partecipate nel bilancio civilistico ”.

#### **E. 4.7.4**

In sede ricorsuale, i ricorrenti hanno presentato ulteriori conti, da loro definiti “conti aggregati”, che a loro volta non figurano nei citati Berichte 2006, 2007 e 2008. A dire degli insorgenti, tali conti rispecchierebbero la situazione economica aggregata di tutte le società di persone appartenenti al Gruppo \_\_\_\_\_ (sono denominati “ Konzern – Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit...”). Per il medesimo anno, vengono allestite due colonne e le relative annotazioni specificherebbero chiaramente – a dire dei ricorrenti – a) Aktuelle Werte nach Erweiterung des Konsolidierungskreises”; b) Aktuelle Werte ohne Erweiterung des Konsolidierungskreises ”. Sempre nel gravame, viene indicato come i dati fiscali \_\_\_\_\_, per gli anni in questione e in base a decisioni già cresciute in giudicato, riprendano i risultati dei conti aggregati. Se si tiene conto del fatto che la GmbH & Co. KG ha come soci accomandatari delle società di capitali, si deve concludere che i conti della società in accomandita terranno necessariamente conto dei risultati di tali società. In queste circostanze, non si comprende in cosa consistano i “conti aggregati”, che secondo gli insorgenti dovrebbero rispecchiare “la situazione economica aggregata di tutte le società di persone appartenenti al Gruppo \_\_\_\_\_”. In ogni caso, i ricorrenti non spiegano per quali motivi tali conti dovrebbero essere più affidabili di quelli su cui si è basato il fisco svizzero, che sono conformi alle norme del diritto commerciale tedesco (in particolare il Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz [KapCoRiLiG]). Essi stessi, come già ricordato, hanno anche sottolineato, rivolgendosi all'Ufficio di tassazione, che “si tratta dell'aggregato dei risultati di società di persone, e non di un consolidato ai sensi civilistici di società di capitali” (cfr. e-mail del 1.5.2012). L'unica spiegazione per le differenze che risultano dai cosiddetti “conti aggregati”, rispetto a quelli impiegati dal fisco ticinese, è che si tratti del calcolo dell'imponibile previsto dalla già ricordata normativa relativa all'imposta tedesca sul tonnellaggio. In ogni caso, le spiegazioni fornite a tale riguardo sono estremamente generiche.

#### **E. 4.8**

Ora, come è stato già più volte ricordato, per quanto attiene ai fini fiscali svizzeri il reddito globale deve essere stabilito prendendo in considerazione le regole della LIFD. Come visto, decisivo, nella normativa svizzera, è il bilancio commerciale. Motivo per cui correttamente l'UT, per determinare gli elementi imponibili mondiali si è riferito al bilancio commerciale. Gli altri conti/bilanci presentati dai ricorrenti partono in effetti dal bilancio commerciale per poi applicare tutta una serie di correzioni fiscali, che tuttavia non possono essere prese in considerazione dal punto di vista della LIFD e, di riflesso, dal diritto tributario cantonale. Ne consegue che la decisione dell'UT, laddove ha commisurato redditi e sostanza germanici sulla base del bilancio commerciale della \_\_\_\_\_, merita piena tutela. 5. L'esito del ricorso è pertanto differenziato. Per quanto attiene alla deduzione dei contributi AVS, la decisione è annullata affinché, su questo punto, l'UT adotti una nuova decisione. Il gravame è invece respinto per quanto concerne la definizione sulla base di bilanci “consolidati” degli elementi di reddito e di sostanza derivanti dalla società di persone

\_\_\_\_\_. L'UT ha correttamente definito gli elementi di reddito e di sostanza derivanti dalla società di persone \_\_\_\_\_. KG sulla base dei dati che figurano nel bilancio commerciale di questa società (così come risultano dai Berichte 2006, 2007 e 2008). Su questo punto la decisione merita pertanto piena tutela. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Il ricorso è respinto per quanto concerne la richiesta di una diversa definizione degli elementi di reddito e di sostanza derivanti dalla società di \_\_\_\_\_. 1.2. Le decisioni su reclamo del 19 marzo 2014 sono annullate limitatamente alla questione della deducibilità dei contributi AVS. Gli atti vengono ritornati all'UT affinché emetta, unicamente su questo punto una nuova decisione. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 3'100.– sono poste a carico dei ricorrenti in ragione di ½ (fr. 1'550.–). 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: \_\_\_\_\_ La segretaria: \_\_\_\_\_

#### **E. 7**

LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 6 ad art. 7 LIFD).

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