

TI_GERICHTE 80.2014.328 vom 12. November 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-11-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.328

FR: TI_GERICHTE 80.2014.328 du 12 novembre 2014

IT: TI_GERICHTE 80.2014.328 del 12 novembre 2014

Regeste

Doppia imposizione internazionale: residente in Svizzera con attività di "consulenza direzionale" in Italia, non impresa né base lissa in Italia, eventualmente attività dipendente

Erwägungen

E. 1.1

Nella fattispecie, il ricorrente sostiene di avere a _____ “una base fissa citata nelle disposizioni sulla doppia imposizione tra il nostro paese e l’Italia”, con la conseguenza che il relativo reddito dovrebbe essere esentato dall’imposizione in Svizzera in virtù del diritto internazionale. Tuttavia, le Convenzioni di doppia imposizione (CDI), per definizione, limitano o escludono un’imposizione stabilita dal diritto interno, ma non possono in nessun caso istituire una forma di imposizione non prevista dal diritto svizzero (sentenza del Tribunale federale n. 2C.625/2008 del 30 gennaio 2009; in RDAF 2001 II 269; DTF 117 Ib 366). La dottrina parla a tal proposito di effetto negativo delle CDI, nel senso che esse si limitano a prevenire una doppia imposizione dovuta alla collisione di norme di diritto interno, senza sancire positivamente il diritto di imporre, che deve rimanere fondato sul diritto interno (Oberson , Précis de droit fiscal international, 3 a ediz., Berna 2009, p. 43). È quindi immediatamente evidente che una fattispecie a carattere internazionale va giudicata, dapprima, alla luce del diritto tributario interno. Solo in un secondo momento, le regole contenute nelle CDI permetteranno, se necessario, di delimitare la portata di una norma di diritto interno.

E. 1.2

L’assoggettamento in Svizzera, per l’imposta federale diretta, e nel Cantone Ticino, per l’imposta cantonale, avviene per appartenenza personale (art. 3 LIFD; art. 2 LT) o per appartenenza economica (art. 4 LIFD; art. 3 LT). Nel primo caso, le persone fisiche sono assoggettate all’imposta quando hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (o nel Cantone). Nella seconda evenienza, le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (o nel Cantone) sono assoggettate all’imposta in virtù della loro appartenenza economica, in particolare, se sono titolari, associate o usufruttuarie di imprese in Svizzera e se tengono stabilimenti d’impresa in Svizzera (art. 4 cpv. 1 lett. a e b LIFD; art. 3 cpv. 1 lett. a e b LT).

E. 1.3

L’assoggettamento in virtù dell’appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d’impresa e ai fondi siti all’estero (art. 6 cpv. 1 LIFD; art. 5 cpv. 1 LT). Questa limitazione rappresenta una misura unilaterale della Svizzera per evitare una doppia imposizione nelle relazioni internazionali (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 5 maggio 2014, in RF 69/2014 p. 523, consid. 4.2.1, con riferimento a: Locher ,

Kommentar zum DBG, vol. I., Basilea 2001, n. 6 ad Art.

E. 1.4

L'ufficio a disposizione del ricorrente a _____ non costituisce evidentemente uno stabilimento d'impresa, poiché un simile stabilimento presupporrebbe l'esistenza di un'impresa in Svizzera. Tuttavia, nessuno sostiene che ciò si verifichi. L'impresa differisce infatti dallo stabilimento d'impresa solo per il fatto che quest'ultimo è parte di un'impresa, mentre la prima incorpora l'intera impresa (Locher, Kommentar zum DBG, cit., n. 13 ad art. 4 LIFD). Si tratta allora di accertare l'esistenza di un'impresa in Italia. Se dovesse essere riconosciuta, dal punto di vista del diritto tributario, l'esistenza di un'impresa, ciò implicherebbe una ripartizione internazionale degli elementi imponibili secondo i principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantonale (cfr. art. 6 cpv. 3 prima frase LIFD; art. 5 cpv. 3 prima frase LT). In caso contrario, il reddito di fonte estera dovrebbe essere imposto quale reddito dell'attività lucrativa indipendente (art. 18 ss. LIFD e art. 17 ss. LT) di una persona domiciliata in Svizzera (cfr. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_664/2013 del 28 aprile 2014, in RDAF 2014 II p. 442 = RF 69/2014 p. 557 consid. 6.2). Ovviamente, sarebbero riservate le disposizioni previste dalla convenzione per evitare le doppie imposizioni.

E. 1.5

Il Tribunale federale ha stabilito che la nozione di stabilimento d'impresa è uguale nel caso delle persone giuridiche illimitatamente imponibili in Svizzera e per le società con sede all'estero. Concretamente, la nozione di stabilimento d'impresa proposta dall'art. 51 cpv. 2 LIFD si applica a tutte le persone giuridiche, sia quelle che hanno sede all'estero sia quelle che hanno sede in Svizzera (DTF 139 II 78, consid. 2.4 e dottrina citata). La stessa conclusione vale evidentemente anche per l'imposizione delle persone fisiche. Le nozioni di impresa e di stabilimento d'impresa dell'art. 6 cpv. 1 LIFD corrispondono cioè a quelle dell'art. 4 LIFD, che si riferisce alle persone fisiche illimitatamente imponibili in Svizzera. Lo stesso Tribunale federale ha tuttavia sottolineato che nell'interpretazione della nozione si deve tener conto della funzione attribuita a tale disciplina unilaterale del diritto tributario svizzero: · finché si tratta della definizione di uno stabilimento di un'impresa estera in Svizzera, la legge deve stabilire se ed in quale misura la Svizzera possa attrarre ad imposizione una parte del risultato dell'impresa; · quando invece si tratta di definire lo stabilimento d'impresa estero di un'impresa svizzera, la legge deve stabilire se ed in quale misura l'utile di un'impresa svizzera debba essere qui esentato dall'imposizione. Le disposizioni unilaterali che mirano ad evitare la doppia imposizione devono essere interpretate tendenzialmente a favore del diritto di imporre della Svizzera, anche perché, se vi è una convenzione internazionale, sarà quest'ultima a mitigare un'eventuale eccessiva estensione del diritto di imporre. Questa conclusione si giustifica anche alla luce di considerazioni di carattere teleologico: è vero che le misure unilaterali si prefiggono di ridurre il rischio di una doppia imposizione, ma nel limite del possibile si deve anche impedire che tale disciplina unilaterale comporti una doppia non imposizione; ma quest'ultima è raramente evitata da accordi bilaterali in materia di doppia imposizione, ai quali è estranea la preoccupazione di evitare una doppia non imposizione. Di conseguenza, per il riconoscimento dell'esistenza di stabilimenti d'impresa all'estero, si devono stabilire requisiti più elevati rispetto agli stabilimenti in Svizzera. In caso di dubbio, stabilimenti d'impresa all'estero devono pertanto essere tendenzialmente sottoposti all'imposizione in Svizzera ed un'eventuale minaccia di doppia imposizione deve essere scongiurata in tal

caso ricorrendo alla convenzione di doppia imposizione, se ve n'è una (DTF 139 II 78, consid. 3.1.2; v. anche RtiD II-2013 p. 680 s.).

E. 1.6

Secondo la dottrina, per impresa si deve intendere: · un'entità organizzata, · identificabile da terzi, · indipendente (o attiva come agente economico autonomo), · che combina capitale e lavoro di persone, · che offre le sue prestazioni economiche in modo sistematico, · a terzi, · al fine di ottenere un risultato (o di conseguire un utile) (de Vries Reilingh , *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – Systèmes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence*, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, n. 279, p. 120 s. e dottrina citata). In una sentenza del 13 agosto 2007 (n. 2A.119/2007 e 2A.120/2007, in RDAF 2008 II 356), il Tribunale federale si è confrontato con il caso di un contribuente che, dopo il pensionamento anticipato, si era trasferito in Malesia, dove svolgeva l'attività indipendente di consulente per due imprese, fra le quali una società con sede alle Bermude. A Kuala Lumpur risiedeva in un albergo e si avvaleva dei servizi di un "Business Office Center" locale per le sue attività professionali. Secondo l'Alta Corte, anche se le prestazioni di servizio di cui godeva il ricorrente (l'uso occasionale di uffici e sale per conferenze, ricevimento e trasferimento di telefonate e corrispondenza) sono utilizzate proprio da uomini d'affari che, per ragioni di costi, non vogliono investire in installazioni fisse sul luogo della loro attività all'estero, tuttavia un "Office Center" può divenire un'installazione commerciale fissa se gli uffici sono locati in modo durevole ed utilizzati a fini commerciali. Non era tuttavia il caso del ricorrente, per il quale le infrastrutture in discussione, sebbene utilizzate regolarmente per oltre cinque anni, costituivano in realtà una semplice "cassetta postale" corredata di prestazioni di servizio occasionali e di uffici. Aveva pertanto escluso l'esistenza di un'impresa secondo l'art. 6 cpv. 1 LIFD (cfr. sentenza cit., consid. 3.2). 2. 2.1. Si tratta quindi anzitutto di verificare se il ricorrente avesse un'impresa in Italia, dalla quale ha ricavato il reddito litigioso. 2.2. Nel corso della procedura di reclamo, il contribuente ha prodotto un contratto di consulenza aziendale, stipulato a _____ l'8 gennaio 2010 con la _____ Srl di _____. Il consulente ha assunto l'incarico di "svolgere attività di consulenza direzionale a supporto dell'Amministratore e dei venditori della società", in particolar modo nella "definizione delle strategie commerciali" e nella "redazione e revisione periodica del budget annuale". Il contratto precisa che "l'attività verrà svolta presso la sede della società in via _____ o in affiancamento ai venditori e per tutto il periodo di durata del... contratto _____ si impegna a mettere a disposizione del consulente un ufficio sito al piano primo dell'im-mobile in _____ via _____ e una segretaria". Quale corrispettivo le parti hanno pattuito un importo annuo di € 240'000, oltre al rimborso delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico. La durata dell'accordo era stabilita fino alla fine del 2010. La consulenza direzionale è definita come "quella attività di servizio, svolta da soggetti esterni all'impresa, indipendenti da essa e dotati di adeguate competenze scientifico-professionali, che consiste nel coadiuvare il vertice imprenditoriale dell'impresa cliente nella individuazione e nella soluzione, correttiva, evolutiva e/o creativa, di problematiche strategiche, organizzative e/o gestionali, contribuendo così alla creazione di nuova conoscenza imprenditoriale" (cfr. Ciampi , *La consulenza direzionale: interpretazione scientifica in chiave cognitiva*, Firenze 2012, p. 11). 2.3. Nelle circostanze descritte è difficile riconoscere l'esistenza di un'impresa del ricorrente in Italia. In primo luogo, il contribuente non disponeva di una propria entità organizzata, identificabile da terzi. Al contrario, secondo quanto risulta dallo stesso contratto, avrebbe svolto le sue funzioni di consulente direzionale all'interno della struttura

del suo unico mandante. Per ammettere che egli avesse un'impresa, si dovrebbe dimostrare che egli disponesse in Italia di uffici propri, distinti da quelli di chi gli conferisce mandati e riconoscibili come tali da potenziali clienti. Ma soprattutto è l'indipendenza a non essere per nulla dimostrata. Al contrario, sia il contratto stesso sia le indicazioni fornite dal ricorso fanno pensare piuttosto ad una vera e propria dipendenza _____ Srl, sua unica "cliente", che metteva a sua disposizione un ufficio nella sua sede ed un'automobile. L'insorgente sarebbe stato regolarmente presente nel "suo" ufficio all'interno della sede della _____ Srl, circostanza che sarebbe più conforme allo statuto di dipendente che non a quello di un "soggetto esterno all'impresa, indipendente da essa", come dovrebbe essere un consulente direzionale. D'altronde, il ricorrente appare strettamente legato alla società con cui ha concluso il contratto di consulenza direzionale. Egli dichiara poi fra i suoi capitali anche le azioni di una società di _____ che si chiama _____ Srl. Sebbene non vi sia alcuna prova in tal senso, il nome della società, che è un anagramma del nome dell'unica "mandante" del contribuente, permette di supporre che vi siano legami fra le due società e pertanto anche fra la _____ Srl ed il ricorrente. Se così fosse, apparirebbe ancora più dubbia l'indipendenza di quest'ultimo dalla società con cui ha concluso il contratto di consulenza direzionale. Sarebbe anche difficile concepire la stipulazione di un contratto di questa natura con un socio, se si pensa che un consulente direzionale dovrebbe essere un soggetto esterno all'impresa, indipendente da essa e dotato di adeguate competenze scientifico-professionali. Se il contribuente avesse effettivamente funto da consulente direzionale, esterno all'impresa e indipendente da quest'ultima, avrebbe dovuto disporre di un ufficio esterno, situato non necessariamente in Italia. Se invece ha lavorato quotidianamente e regolarmente negli uffici della società di _____, non lo avrà fatto da indipendente.

2.4. Alla luce delle argomentazioni che precedono, si deve concludere che l'insorgente non ha comprovato l'esistenza di un'impresa in Italia, secondo gli articoli 6 cpv. 1 prima frase LIFD e 5 cpv. 1 prima frase LT. 3. 3.1. Si tratta a questo punto di verificare se il diritto internazionale comporti una diversa conclusione e, in particolare, se la Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-I; RS 0.672.945.41) preveda l'assoggettamento del reddito in questione in Italia. 3.2. L'art. 14 cpv. 1 CDI-I prevede che i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di attività indipendenti siano imponibili soltanto nello Stato di residenza, a meno che il residente non disponga abitualmente, nell'altro Stato, di una base fissa per l'esercizio della sua attività. Diversamente dal diritto interno (art. 4 cpv. 1 e 6 cpv. 1 LIFD; art. 3 cpv. 1 e 5 cpv. 1 LT), nel diritto internazionale tributario non si distingue fra impresa e stabilimento d'impresa. Un'impresa in uno Stato diverso da quello di sede comporta pertanto una "stabile organizzazione" secondo l'art. 5 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Poiché questo requisito è previsto anche per l'impresa secondo l'art. 4 cpv. 1 lett a LIFD, non vi sono differenze fra i criteri di collegamento del diritto interno e del diritto convenzionale (Locher, op. cit., n. 22 ad art. 4 LIFD). 3.3. Per quanto attiene alla convenzione tra Svizzera e Italia, conclusa il 9 marzo 1976 e modificata nel 1979 su punti comunque non rilevanti nella fattispecie, la stessa si basa sul modello di convenzione dell'OCSE allora vigente (cfr. Messaggio del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente una convenzione di doppia imposizione conclusa con l'Italia, FF 1976 II 665). Ciò premesso, si rileva che la norma di cui all'art. 14 della convenzione tra Svizzera ed Italia inerente alle limitazioni delle imposizioni di redditi da attività indipendenti, non trova più ad oggi una norma

corrispondente nel modello dell'OCSE, ritenuto che l'art. 14 del precedente modello è stato abolito nel 2000. La nozione di "base fissa" prevista dall'art. 14 del modello vigente sino al 2000 è stata assorbita dalla nozione di "stabile organizzazione" di cui all'art. 5 del modello OCSE (OCSE, Model Tax Convention on Income and Capital, Parigi 2014, no. 1.1 ad art. 5, pag. 94). Pur tenendo conto di tale cambiamento nel frattempo intercorso nel modello OCSE a base della convenzione italo-svizzera del 1976, si rileva che precedentemente all'abolizione dell'art. 14 del modello dell'OCSE, la CDT aveva comunque già avuto modo di concludere che, anche nell'ambito della convenzione tra Svizzera ed Italia, la nozione di "base fissa" prevista dall'art. 14 della citata convenzione andava definita con riferimento al concetto di "stabile organizzazione" di cui all'art. 5 della medesima convenzione (decisione CDT del 7 maggio 1998, consid. 5.5.1; pubblicata in RDAT II-1998 p. 369 s.). A sua volta, la predetta decisione ribadiva quanto riconosciuto in dottrina e giurisprudenza svizzera circa l'applicabilità, alla nozione di "base fissa", non definita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, dei principi di ripartizione previsti all'art. 7 del modello dell'OCSE, rispettivamente delle corrispondenti norme convenzionali. Principi a loro volta basati sulla nozione di "stabile organizzazione" (cfr. Oberson, Précis de droit fiscal international, 4^a ed. Berna 2014, n. 590, p. 188 s.; Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2^a ed. Berna 1993, pag. 173 s.; Locher/Meier/Von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 7, B 14.1, no. 1-2, no. 17). Sia il nuovo commentario dell'OCSE, sia la citata giurisprudenza della CDT, tutti successivi alla convenzione tra Svizzera ed Italia del 1976 basata sul modello dell'OCSE allora disponibile, si ispirano – per la nozione di "base fissa" prevista ancora dall'art. 14 della predetta convenzione (e precedentemente anche dal modello dell'OCSE in vigore sino al 2000) –, all'analogia, ma non necessariamente identica (Oberson, op. cit., n. 591 s., p. 189), nozione di "stabile organizzazione", così come definita dagli art. 5 cpv. 1 CDI-I e del modello dell'OCSE. 3.4. Le conclusioni cui si è pervenuti in applicazione del diritto interno non possono pertanto essere sovvertite dall'art. 14 CDI-I. Anche alla luce di questa disposizione del diritto convenzionale si deve escludere che il ricorrente abbia portato la prova dell'esercizio, in Italia, di un'attività indipendente mediante una base fissa ivi situata. Le modalità di esercizio dell'attività del contribuente ed i rapporti esistenti fra quest'ultimo e la società con la quale ha concluso il contratto di consulenza direzionale inducono a negare l'esistenza di un'attività indipendente in Italia. 4. 4.1. Resta da considerare l'applicabilità dell'art. 15 par. 1 CDI-I, secondo cui, salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato. Inoltre, l'art. 15 par. 2 CDI-I dispone che, nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se: a. il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; e b. le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e c. l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato. 4.2. Per ammettere che il ricorrente abbia esercitato in Italia un'attività dipendente secondo l'art. 15 par. 1 CDI-I, si dovrebbe fra l'altro verificare che egli vi sia stato fisicamente presente. In generale, il diritto di imporre è infatti attribuito

allo Stato in cui l'attività dipendente è esercitata. Questo luogo corrisponde al posto in cui il salariato è fisicamente presente quando esercita le sue attività (Oberson , op. cit. n. 605, p. 193). In considerazione delle peculiarità, già rilevate, del contratto concluso fra la _____ Srl e il ricorrente, dovrebbe essere verificato dunque in particolar modo se egli abbia effettivamente svolto le sue mansioni di "consulente direzionale" nei locali messi a sua disposizione dalla società oppure se la sua presenza non fosse necessaria. Poiché nella decisione impugnata non è stato affrontato questo aspetto, e gli atti a disposizione non consentono di confrontarvisi in questa sede, si giustificano l'annullamento della decisione ed il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione. Va ricordato, in questo contesto, che, di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova 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 ad 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). Ne consegue che spetterà al ricorrente la prova dell'adempimento dei requisiti previsti dall'art. 15 par. 1 CDI-I, per escludere l'assoggettamento in Svizzera del reddito litigioso. 5. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Dall'altra parte, non si riconoscono ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 12 novembre 2014 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per nuova decisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano ripetibili. 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 Il presidente: Il segretario:

E. 6

LIFD; Locher , Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3 a ediz., Berna 2005, p. 57). Secondo l'art. 7 cpv. 1 LIFD, tuttavia, le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito in Svizzera devono l'imposta sugli elementi imponibili in Svizzera al tasso corrispondente alla totalità dei loro redditi. Nello stesso senso si esprime anche l'art. 6 cpv. 1 LT, secondo cui le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone devono l'imposta sugli elementi imponibili nel Cantone all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza.

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