

## **TI\_GERICHTE 80.2017.279 vom 18. Oktober 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-10-18, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.279](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.279)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.279 du 18 octobre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.279 del 18 ottobre 2017

### **Regeste**

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: consulenza a una società del marito, residenza in Italia, stabilimento d'impresa nel Canton Ticino

### **Erwägungen**

#### **E. 26**

gennaio 2011 e ha ottenuto un permesso di dimora, anch'esso valido per tutta la Svizzera fino al 9 settembre 2015, con attività lucrativa autorizzata. Con sentenza del 24 giugno 2013 (divenuta definitiva il 24 luglio 2013), il pretore aggiunto della Pretura del distretto di \_\_\_\_\_ ha pronunciato il loro divorzio. Nel periodo fiscale litigioso, TERZ 1 ha esercitato la sua attività professionale quale perito assicurativo come unico dipendente della \_\_\_\_\_, già con sede a \_\_\_\_\_ (fino all'inizio del mese di maggio 2016), ora con sede a \_\_\_\_\_, di cui egli è stato amministratore unico con diritto di firma individuale dal 9 agosto 2010 fino al 28 marzo 2013. Amministratrice unica, sempre con diritto di firma individuale, da quella data è invece RI 1. Lo scopo della società è in particolare la consulenza, l'assistenza, le traduzioni, l'auditing e la gestione dei sinistri in ambito assicurativo internazionale (cfr., nel dettaglio, il relativo estratto del RC del Canton Ticino). B. Nella dichiarazione d'imposta per l'anno 2010, per ciascun periodo di assoggettamento, i coniugi hanno in particolare dichiarato un reddito da attività dipendente principale del marito di fr. 135'662.– e nessun reddito per la moglie, indicando parimenti che essa non avrebbe esercitato alcuna attività lavorativa. C. Notificando a TERZ 1 la tassazione IC/IFD 2010, con copia a RI 1, con decisioni del 30 settembre 2015, l'RS 1, per il periodo d'assoggettamento dal 1° gennaio 2010 al 9 giugno 2010, ha commisurato il reddito imponibile in fr. 186'900.– (determinante per l'aliquota fr. 598'200.–) e la sostanza imponibile in fr. 214'000.– (determinante per l'aliquota in fr. 2'643'000.–) per l'IC e il reddito imponibile in fr. 189'200.– (determinante per l'aliquota fr. 595'700.–) per l'IFD. L'autorità fiscale ha in particolare accertato un reddito da attività dipendente principale del marito di fr. 59'917.– e un reddito da attività indipendente della moglie di fr. 192'915.– "derivante da prestazioni professionali a \_\_\_\_\_". Per il periodo d'assoggettamento dal 10 giugno 2010 al 31 dicembre 2010, per il quale è stata emanata una tassazione ordinaria sostitutiva ex art. 113 LT (comprensiva dei redditi già assoggettati alla ritenuta alla fonte), ha invece commisurato il reddito imponibile in fr. 311'700.– (determinante per l'aliquota fr. 597'100.–) e la sostanza imponibile in fr. 2'380'000.– (determinante per l'aliquota in fr. 2'643'000.–) per l'IC e il reddito imponibile in fr. 313'900.– (determinante per l'aliquota fr. 593'100.–) per l'IFD. L'autorità di tassazione ha in particolare accertato un reddito da attività dipendente principale del marito di fr. 75'745.– e un reddito da attività indipendente della moglie di fr. 243'873.– "derivante da prestazioni professionali a \_\_\_\_\_". D. RI 1 e TERZ 1 hanno impugnato le suddette decisioni (unitamente a quelle riguardanti l'anno

2011, che però non sono oggetto della presente vertenza) con distinti reclami, rispettivamente, del 23 ottobre 2015 del 27 ottobre 2015. RI 1 ha contestato la voce 2.1. "Reddito attività indipendente principale del coniuge" e ha chiesto di essere sentita allo scopo di chiarire i suoi "reali redditi da attività indipendente estera". Ha altresì domandato di fissare "nuove quote di imposta per le tassazioni ancora aperte, ivi comprese quelle in oggetto", considerato come sia divorziata dal 24 giugno 2013, in applicazione dell'art. 12 cpv. 5 LT. TERZ 1, dal canto suo, oltre alle predette richieste, ha in particolare ritenuto errata "la valorizzazione della \_\_\_\_\_ che raddoppia la sostanza mobiliare...". E. In data 13 aprile 2017, si è tenuta un'udienza dinanzi all'Ispettorato fiscale in relazione ai summenzionati reclami, alla presenza di due collaboratori dell'RS 1 e dei rispettivi rappresentanti dei contribuenti. Dal relativo verbale di audizione risulta in particolare quanto segue: ... Dopo aver discusso alcune problematiche sorte dall'analisi dell'incarto fiscale dei contribuenti, si conviene di dirimere i reclami come segue: · I reclami vengono ritirati, per quanto attiene all'imposizione del reddito da attività indipendente conseguiti dalla sig.ra RI 1, nell'ambito della gestione dei sinistri fatturati a \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_: redditi pari a Fr. 420'490 nel 2010, Fr. 105'555 nel 2011. Tali redditi, ribadiamo, non sono stati dichiarati pertanto la controparte prende atto che l'autorità fiscale segnalerà la particolarità all'Ufficio delle procedure speciali di Bellinzona; · nella tassazione IC-IFD 2010 viene pure integrato il reddito da attività indipendente legato alla fatturazione 2009: recupero pari a Fr. 50'916; ... Si conviene che le partite fiscali degli ex-coniugi, sono disgiunte a partire dall'anno fiscale 2012. ... Il verbale è stato sottoscritto unicamente da TERZ 1. Il 30 agosto 2017 si è tenuta nuovamente un'udienza dinanzi all'ispettorato fiscale, alla presenza di un collaboratore dell'RS 1 e di RI 1, nel corso della quale sono state discusse le sue tassazioni IC-IFD 2012-2013-2014. Nel relativo verbale, per quanto qui interessa, è stato in particolare rilevato quanto segue: per quanto attiene al verbale di audizione allestito il 13 aprile 2017, riguardante i coniugi TERZ 1 e RI 1 di \_\_\_\_\_, quest'ultima tiene a precisare che: ü preso atto del contenuto del verbale, allegato al presente, la contribuente ritiene doveroso non firmare lo stesso; ü d'altro canto non contesta, a livello generale, il contenuto dello stesso che di fatto rispecchia la documentazione e la contabilità presentata all'autorità fiscale. Precisa inoltre che fino al 25.01.2011 non era residente in Ticino (ma a \_\_\_\_\_); ü nel contempo tiene inoltre a precisare che intende valutare se procedere legalmente, e con l'ausilio di un rappresentante da lei designato approfondire i movimenti finanziari intervenuti nel 2010 e 2011 presso \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ (relazione n. \_\_\_\_\_) al fine di chiarire chi ha beneficiato effettivamente dell'incasso degli onorati (recte onorari) emessi a carico di \_\_\_\_\_. D'altro canto con la firma del presente atto, l'autorità fiscale ribadisce alla controparte che comunque procederà ad emettere la decisione su reclamo IC-IFD 2010 e 2011 in base agli elementi esposti nel verbale del 13 aprile 2017 (qui allegato). In aggiunta l'autorità fiscale esporrà comunque il debito contratto nei confronti di \_\_\_\_\_ in quanto il fattore imposto è a favore della contribuente (a livello di imposta sulla sostanza). Lo stesso giorno (il 30 agosto 2017) si è tenuta un'altra udienza, dinanzi all'ispettorato fiscale e alla presenza dell'azionista RI 1, assistita da \_\_\_\_\_, avente per oggetto il reclamo del 2010 e le tassazioni IC-IFD 2011-2012-2013-2014 inerenti alla \_\_\_\_\_ SA. Per quanto concerne l'anno 2010, nel relativo verbale sono stati in particolare "definiti i seguenti elementi imponibili al fine di evadere il reclamo contro la tassazione IC-IFD 2010 ...", ovvero: Evasione reclamo: Esercizio 2010 Perdita dichiarata

ammesse 60'000 Ripresa spese di viaggi e rappr. una tantum 27'155 Utile netto IC-IFD 2010, Fr. 65'000 F. Con decisioni su reclamo del 18 ottobre 2017, l'RS 1, per il periodo d'assoggettamento dal 1° gennaio 2010 al 9 giugno 2010, ha commisurato il reddito imponibile in fr. 209'200.- (determinante per l'aliquota fr.639'200.-) e la sostanza imponibile in fr. 215'000.- (determinante per l'aliquota in fr. 2'909'000.-) per l'IC, e il reddito imponibile in fr. 209'900.- (determinante per l'aliquota fr. 628'600.-) per l'IFD. In particolare, per quanto qui interessa, l'autorità fiscale ha confermato un reddito da attività dipendente principale del marito di fr. 59'917.- e un reddito da attività indipendente della moglie di fr. 192'915.- e ha aggiunto un reddito da attività indipendente accessoria del coniuge di fr. 22'488.- (determinante per l'aliquota fr. 50'916.-). Per il periodo d'assoggettamento dal 10 giugno 2010 al 31 dicembre 2010 (imposta ordinaria sostitutiva), ha invece commisurato il reddito imponibile in fr.340'300.- (determinante per l'aliquota fr.661'400.-) e la sostanza imponibile in fr. 2'487'000.- (determinante per l'aliquota in fr. 3'312'000.-) per l'IC, e il reddito imponibile in fr. 339'900.- (determinante per l'aliquota fr. 654'800.-) per l'IFD. In particolare, per quanto interessa le fattispecie qui in esame, l'autorità di tassazione ha confermato un reddito da attività dipendente principale del marito di fr.75'745.- e un reddito da attività indipendente della moglie di fr. 243'873.- e ha aggiunto un reddito da attività indipendente accessoria del coniuge di fr. 28'428.- (determinante per l'aliquota fr. 50'916.-). Nelle motivazioni allegate ha esposto le seguenti considerazioni: I reclami IC/IFD 2010 vengono evasi in base al Verbale del 13 aprile 2017 firmato da entrambi i coniugi in sede di audizione. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1, per il tramite della sua nuova rappresentante, si aggrava contro le suddette decisioni. Chiede a questa Corte di giudicare che essa risiede in Svizzera dal mese di gennaio 2011 (corrispondente alla data del rilascio del permesso B), che nel 2010 ha esercitato la sua attività professionale da indipendente in Italia e che i redditi da attività indipendente relativi all'anno 2009 dell'ammontare di fr. 50'916.- sono prescritti e dunque non sono più imponibili. Di conseguenza domanda, in via principale, di rettificare le decisioni impugnate, segnatamente di assegnare all'Italia anziché al Canton Ticino/alla Svizzera il reddito da attività indipendente principale di fr. 185'719.- (determinante per l'aliquota fr. 436'788.-), per il periodo d'assoggettamento dal 1° gennaio 2010 al 9 giugno 2010; di assegnare all'Italia anziché al Canton Ticino/alla Svizzera il reddito da attività indipendente principale di fr. 234'776.- (determinante per l'aliquota fr. 436'788.-), per il periodo d'assoggettamento dal 10 giugno 2010 al 31 dicembre 2010; di annullare il reddito da attività indipendente accessoria di fr. 50'916.- per l'intero periodo fiscale litigioso, poiché prescritto. In via subordinata, nell'ipotesi in cui questa Corte dovesse considerarla residente fiscale nel Canton Ticino dall'entrata in Svizzera del marito (10 giugno 2010), postula che "il reddito da attività indipendente sia comunque considerato prodotto all'estero e pertanto da considerare unicamente ai fini dell'aliquota". Domanda di essere sentita in contraddittorio con l'autorità fiscale, nel caso in cui questa Camera dovesse ritenere di confermare le decisioni impugnate. Sostiene in particolare di non aver sottoscritto il verbale di audizione del 13 aprile 2017. Contesta di aver svolto la propria attività professionale a \_\_\_\_\_ e a \_\_\_\_\_, presso la \_\_\_\_\_ e l'esistenza di uno stabilimento d'impresa in Svizzera, ritenuto che gli uffici di detta società sarebbero stati occupati unicamente dal suo ex marito e considerato inoltre che essa sarebbe tuttora iscritta all'albo degli avvocati di \_\_\_\_\_ e avrebbe esercitato la propria attività professionale da indipendente nello studio di \_\_\_\_\_. Produce, a comprova delle sue argomentazioni, diversa documentazione. H. Con le proprie osservazioni del 22 gennaio

2018, l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni, dopo aver riassunto nel dettaglio i fatti, ha in particolare rilevato che ... la scelta dell'autorità fiscale di imporre le prestazioni professionali fatturate da RI 1 alla \_\_\_\_\_, quale reddito da attività lucrativa indipendente con stabilimento d'impresa, si fonda sull'esistenza di numerosi indizi ed era inizialmente condivisa anche dai precedenti rappresentanti della stessa contribuente. Dall'esame della documentazione appare evidente che l'appartamento di \_\_\_\_\_, acquistato il 25 gennaio 2010, era destinato alle attività di \_\_\_\_\_, comprese quelle di RI 1. Si noti, a tale proposito, che la società non aveva nessun altro dipendente. Ma anche altri indizi hanno portato alla decisione, inizialmente condivisa, di imporre le prestazioni professionali fatturate alla \_\_\_\_\_ quale reddito da attività lucrativa indipendente della contribuente. In primo luogo, il fatto che RI 1 ha dichiarato in Italia, a titolo di reddito autonomo, un importo di soli Euro 11'817. -. In secondo luogo, come ben emerge dal rapporto dell'Ispettorato fiscale del 5 settembre 2017, il fatto che la contribuente ha fatturato, nel solo esercizio contabile 2010, onorari per un totale di fr. 420'490. -, di cui fr. 317'145. - dopo che l'ex marito ha ottenuto il permesso di dimora B. Senza dimenticare inoltre che solo alcune fatture, per onorari di "poco conto", sono state emesse con l'indicazione di un conto bancario italiano intestato alla contribuente, mentre le principali fatture addebitate a \_\_\_\_\_ indicano differenti numeri IBAN riconducibili a istituti bancari svizzeri (\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_). Inoltre, con decisione di tassazione del 17 dicembre 2015, l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche (di seguito UTPG), considerato come RI 1 non avesse dichiarato alcun reddito, aveva dapprima "ripreso i costi legati alle prestazioni professionali fornite" da quest'ultima, giungendo a un utile netto imponibile di fr. 510'000.- e una perdita dichiarata dell'ammontare di fr. 22'155.-. In sede di reclamo, dopo aver preso atto che gli onorari fatturati da RI 1 sarebbero qualificabili come reddito da attività lucrativa indipendente, l'UTPG ha stralciato detta ripresa fiscale e ha accertato un utile netto imponibile della \_\_\_\_\_ SA di fr. 65'000.-. Ritiene altresì opportuno coinvolgere l'ex marito nella presente vertenza, intimandogli il gravame. Evidenzia al riguardo che, a più riprese, RI 1 ha asserito che TERZ 1 avrebbe avuto a disposizione la carta intestata e pertanto non ha escluso il suo utilizzo "a sua insaputa, salvo poi contestare che gli onorari fossero "fasulli e/o non congrui" (cfr. rapporto dell'Ispettorato fiscale, pag. 5)". A suo giudizio, sarebbe poi "opportuno conoscere la posizione dell'ex marito in merito ai flussi finanziari". Rileva infine che RI 1 è divenuta unica proprietaria dell'immobile di \_\_\_\_\_, circostanza che avrebbe pure indotto l'RS 1 a tassare gli onorari fatturati e incassati da \_\_\_\_\_ come reddito da attività lucrativa indipendente dell'insorgente. I. Con lettera del 13 marzo 2018 TERZ 1, per il tramite della sua rappresentante, comunica di non avere particolari osservazioni da formulare, poiché il gravame concerne, in sostanza, gli elementi imponibili di RI 1 e sottolinea che è stata postulata la ripartizione dell'onere fiscale tra gli ex i coniugi. Diritto 1. Nell'atto ricorsuale, l'insorgente contesta di aver conseguito, nel 2010, un reddito da attività indipendente (principale ed accessoria) in Svizzera. Contrariamente a quanto avrebbe accertato l'autorità fiscale, e meglio il conseguimento di un reddito di fr. 471'411.-, la ricorrente indica di aver esercitato la propria attività lucrativa in \_\_\_\_\_, presso gli Uffici del suo Studio legale a \_\_\_\_\_, inoltre: "(...) la \_\_\_\_\_, (...), fino a inizio giugno 2010 aveva sede presso l'avv. \_\_\_\_\_ e pertanto non vi era lo spazio fisico per permettere alla contribuente di esercitare la sua attività dalla Svizzera. Da giugno 2010 la situazione lavorativa della sig.ra \_\_\_\_\_ non è comunque cambiata, la sua base fissa di lavoro è rimasta a \_\_\_\_\_." Da ultimo, fa notare che i redditi imputati dall'autorità resistente

all'attività indipendente accessoria sarebbero riferiti al periodo fiscale 2009 e pertanto il diritto di procedere alla loro imposizione sarebbe prescritto in applicazione degli articoli 120 cpv. 1 LIFD e 193 cpv. 1 LT. Da parte sua, l'autorità fiscale ribadisce la correttezza dell'imposizione delle prestazioni professionali fatturate da RI 1 alla \_\_\_\_\_, quale reddito da attività lucrativa con stabilimento d'impresa: tale impostazione fiscale sarebbe suffragata dall'esistenza di numerosi indizi ed era stata, in un primo momento, pure condivisa dai precedenti rappresentanti della ricorrente.

2. 2.1. 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.

2.2. 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).

2.3. 2.3.1. Nel caso che qui ci occupa, secondo l'autorità fiscale, la ricorrente aveva esercitato, per il periodo fiscale 2010 un'attività lucrativa indipendente, disponendo di una "base fissa in Svizzera". Motivo per cui, i redditi percepiti devono essere imposti in Ticino. Si tratta pertanto di verificare alla luce del diritto tributario interno se si è in presenza di uno "stabilimento d'impresa" per quanto concerne i redditi riguardanti RI 1, per il periodo fiscale 2010.

2.3.2. 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.).

2.4. 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).

2.5. Per stabilimento d'impresa (secondo gli articoli 4 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 LIFD e 3 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 LT) si deve intendere una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa o di una libera professione. Sono considerate tali, in particolare, le succursali, le officine e i laboratori, gli uffici di vendita, le rappresentanze permanenti, le miniere e ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali come anche i cantieri di costruzione o di montaggio la cui durata è di almeno 12 mesi.

2.6. La LIFD si ispira al diritto fiscale internazionale e la formulazione dell'art. 4 cpv. 2 LIFD prima frase e dell'art. 51 cpv. 2 LIFD prima frase è del tutto simile alla definizione di stabile organizzazione contenuta all'art. 5 cpv. 1 del Modello OCSE. Ad ogni modo il concetto di stabile organizzazione dell'art. 5 cpv. 1 Modello OCSE comprende sia la nozione di stabilimento d'impresa che quello d'impresa secondo la LIFD (cfr. Locher , Kommentar zum DBG, Teil I, 2005, n. 25 ad art. 4 LIFD; RDAF 2018 II p. 459).

3. 3.1. Si tratta pertanto di verificare, nel caso di specie, se sono date le condizioni per un assoggettamento della ricorrente per appartenenza economica, in relazione all'attività svolta nel 2010.

3.2.

3.2.1. Nella dichiarazione fiscale 2010, consegnata da \_\_\_\_\_ (allora marito della ricorrente) e da RI 1a il 2/3.2.2012, si specificava che la moglie era "senza attività" nel 2010. Sempre nella dichiarazione fiscale, \_\_\_\_\_ indicava di essere azionista unico di \_\_\_\_\_, con sede a \_\_\_\_\_, nonché di essere dipendente della sua società. Tutte le azioni della società sono divenute di esclusiva proprietà della moglie a seguito del divorzio (cfr. Rapporto Ispettorato fiscale, pag. 2). Inoltre, a decorrere dal 2.5.2016 \_\_\_\_\_ è pure diventata amministratrice unica di \_\_\_\_\_.

3.2.2. I coniugi \_\_\_\_\_, da una parte, e la \_\_\_\_\_, dall'altra, sono stati oggetto di verifiche da parte dell'Ispettorato fiscale, che, rispettivamente, in data 5.9.2017 e 5.10.2017, ha rassegnato i propri rapporti. Tra le problematiche fiscali emerse, è stata riscontrata una criticità in relazione alle consulenze effettuate da parte di terzi: Nel 2010 e 2011 rilevata la presenza di fatture emesse dalla sig.ra \_\_\_\_\_, ex moglie dell'azionista unico della contribuente, sig. \_\_\_\_\_. Onorari che si sono protratti nel 2012 e nel 2013, per poi

estinguersi in concomitanza con l'assunzione delle redini della società da parte della sig.ra \_\_\_\_\_ . Quest'ultima, a seguito del divorzio, ha pure ereditato il pacchetto azionario della contribuente (ndr. \_\_\_\_\_). Di fatto, però, l'attività economica successivamente è "andata man mano a spegnersi. 3.2.3. Per quanto concerne la situazione fiscale della società nel 2010, al punto 1.5 del precitato Rapporto viene espressamente indicato che: Alla perdita dichiarata di fr. 22'155 sono stati aggiunti altri elementi dell'utile per fr. 532'155, determinando un utile netto imponibile di Fr. 510'000. La ripresa è così suddivisibile: - fr. 45'927 per spese di viaggio e di rappresentanza, veicoli, eccessivi; - fr. 486'228 per prestazioni di servizi di gestione sinistri non giustificate (su compl. 604'152), di cui ben Fr. 420'490 riguardanti l'attuale AU, Avv. \_\_\_\_\_. 3.3. Il 13.4.2017 si è tenuto un incontro tra l'Ispettorato fiscale, l'Ufficio di tassazione di Lugano Città ed i rappresentanti di \_\_\_\_\_ e di \_\_\_\_\_, in relazione ai dati fiscali relativi al 2010. L'autorità fiscale e i rappresentanti dei contribuenti hanno fissato, in un verbale (mai firmato dalla qui ricorrente, né invero dai rappresentanti della stessa), fra le altre cose pure i seguenti punti: I reclami vengono ritirati, per quanto attiene all'imposizione del reddito da attività indipendente conseguiti dalla sig. ra \_\_\_\_\_, nell'ambito della gestione dei sinistri fatturati a \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_: redditi pari a Fr. 420'490 nel 2010 (...). Tali redditi, ribadiamo, non sono stati dichiarati pertanto la controparte prende atto che l'autorità fiscale segnalerà la particolarità all'Ufficio delle procedure speciali di \_\_\_\_\_; nella tassazione IC/IFD 2010 viene pure integrato il reddito da attività indipendente legato alla fatturazione 2009: recupero pari a fr. 50'916 (...). 3.4. Come giustamente rilevato dall'Ufficio giuridico nelle proprie osservazioni al ricorso (cfr. pag. 4), il 30.8.2017, \_\_\_\_\_, in veste di rappresentante di \_\_\_\_\_ (della quale è AU) ha sottoscritto il verbale di audizione con l'Ispettorato fiscale in relazione ai dati fiscali della società. In particolar modo, l'azionista unica, nonché AU ha condiviso l'impostazione data dall'autorità fiscale, di stralciare le riprese fiscali per prestazioni di servizi non ammesse e di attestare l'utile, per il 2010 a fr. 65'000.-. In sostanza il reclamo riguardante il 2010 per la \_\_\_\_\_ è stato evaso come segue: Evasione reclamo: Esercizio 2010 Perdita dichiarata - 22'155 Prestazioni di servizi non ammesse 60'000 Ripresa spese di viaggi e rappr. una tantum 27'155 Utile netto IC-IFD 2010, Fr. 65'000 3.5. 3.5.1. Ora, in seguito allo stralcio della ripresa per le prestazioni di servizi svolti da parte di RI 1 dall'utile della società, i redditi in questione devono giocoforza essere imposti in capo a quest'ultima. 3.5.2. Nel ricorso, la contribuente sostiene di aver esercitato la propria attività a \_\_\_\_\_, motivo per cui tali prestazioni dovrebbero, per quanto attiene all'imposizione, essere di spettanza esclusiva di questo Stato. Tuttavia questa Camera non si può esimere dal rilevare che, come già ricordato in precedenza, nella dichiarazione fiscale 2010, sottoscritta da TERZ 1 e da RI 1 nel 2012, i contribuenti indicavano che la ricorrente era "senza attività" e che aveva il proprio domicilio a \_\_\_\_\_. D'altra parte, come indicato nelle osservazioni della Divisione delle contribuzioni, nello stesso periodo fiscale 2010, in \_\_\_\_\_ la ricorrente ha dichiarato di aver percepito, quale reddito da lavoro autonomo, un importo di soli € 11'817.- (cfr. anche Rapporto Ispettorato fiscale concernente Laura Micella del 5.10.2017, pag. 5). 3.6. 3.6.1. Le prestazioni svolte da RI 1 sono state pertanto eseguite in Svizzera presso la sede della \_\_\_\_\_, ubicata presso l'appartamento in \_\_\_\_\_, acquistato da TERZ 1 il 25.1.2010 (cfr. www.siftipub.ti.ch , sito consultato il 18.7.2019), dove la società ha trasferito la propria sede dal 31.5.2010. In effetti, l'autorità fiscale aveva, in un primo momento, aggiunto all'utile \_\_\_\_\_ le prestazioni svolte da RI 1 in favore della società.

Inoltre, dal Rapporto dell'Ispettorato fiscale del 5.10.2017 emerge come una parte importante degli onorari di \_\_\_\_\_ (fr. 317'145.- su complessivi fr. 420'490.-) sono stati fatturati dopo l'arrivo in Svizzera dell'ex marito \_\_\_\_\_ (cfr. Rapporto dell'Ispettorato fiscale 5.10.2017 inerente \_\_\_\_\_, pag. 5). Come già indicato in precedenza, durante l'audizione tenutasi a fine agosto 2017, la ricorrente, nella sua veste di AU della \_\_\_\_\_, ha accettato di stralciare la ripresa, negli utili, delle prestazioni svolte da terzi (tra cui erano comprese le sue). Ora, appare evidente che le stesse, tenuto conto anche del loro ammontare (invero se fossero state imposte in capo alla società avrebbero rappresentato la parte principale dell'utile), siano state eseguite in Svizzera, presso gli Uffici a \_\_\_\_\_, dove la società aveva la sede, tanto più che la ricorrente non ha dichiarato in \_\_\_\_\_ le prestazioni svolte per la \_\_\_\_\_. Non si capisce come la ricorrente possa affermare in sede ricorsuale che gli spazi \_\_\_\_\_ non avrebbero potuto costituire la "base fissa" necessaria a permetterle di esercitare l'attività. L'appartamento di proprietà di \_\_\_\_\_ in cui aveva sede la società, dispone infatti di "atrio, cucina, soggiorno-pranzo, studio, 3 camere, guardaroba, bagno, doccia-WC, WC, 3 balconi al III P., blocco B" (cfr. [www.siftipub.ti.ch](http://www.siftipub.ti.ch), sito consultato il 18.7.2019). Vista l'importanza degli onorari fatturati \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, e versati per la maggior parte su conti aperti presso istituti di credito con sede in Svizzera e a lei intestati (cfr. Rapporto dell'Ispettorato fiscale 5.10.2017 concernente \_\_\_\_\_, pag. 6-7), è evidente che il loro conseguimento sia stato favorito dalla vicinanza a questa persona giuridica.

3.6.2. D'altro canto la contribuente non ha apportato alcuna prova atta a condurre a una diversa interpretazione fiscale della fattispecie. I documenti allegati in sede di ricorso non permettono di ritenere che i redditi generati dall'attività svolta per \_\_\_\_\_ sia stata svolta a \_\_\_\_\_. Il fatto che la contribuente abbia mantenuto il proprio domicilio in \_\_\_\_\_ nel 2010 non muta la conclusione di cui sopra. Anche le fatture "Swisscom", relative allo "\_\_\_\_\_ " di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ attestano semmai che, dal momento in cui la \_\_\_\_\_ ha trasferito la propria sede presso gli uffici di \_\_\_\_\_Paradiso, la ricorrente sia qui stata operativa (v. fattura p. es. di marzo 2010 di fr. 144.45 rispetto a quella di luglio 2010, di fr. 27.55 o di novembre di fr. 45.25). Neppure il fatto che la ricorrente si sia recata più volte in Italia nel 2010 (cfr. fatture Telepass) comprova che l'attività indipendente sia stata svolta da \_\_\_\_\_.

4. 4.1. 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. 4.2. 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). 4.3. 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<sup>a</sup> ed. Berna 2014, n. 590, p. 188 s.; Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2<sup>a</sup> 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. 4.4. 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 la ricorrente abbia portato la prova dell'esercizio, in \_\_\_\_\_ di un'attività indipendente legata alle prestazioni svolte per il tramite della \_\_\_\_\_. Le modalità di esercizio dell'attività della contribuente ed i rapporti esistenti fra quest'ultima e la \_\_\_\_\_ inducono a negare l'esistenza di un'attività indipendente in \_\_\_\_\_ 5. 5.1. Nel proprio gravame, la ricorrente contesta infine l'aggiunta ai redditi 2010 dell'importo di fr. 50'916.-, derivante da attività indipendente accessoria ed ascrivibile al 2009. Secondo l'insorgente, sarebbe prescritto il diritto di tassare tale reddito in applicazione degli articoli 120 cpv. 1 LIFD e 193 cpv. 1 LT: " Il reddito inerente al 2009 è stato notificato nella tassazione 2010 emessa a settembre 2015, pertanto essendo trascorsi più di 5 anni lo stesso è prescritto " (ricorso 21.11.2017, pag. 4). 5.2. Dal Rapporto dell'Ispettorato fiscale inerente \_\_\_\_\_, si evince quanto segue (cfr. pag. 8): Gli accertamenti condotti hanno pure messo in evidenza che nell'esercizio 2009 di \_\_\_\_\_ vi è un riscontro oggettivo di onorari e rimborsi spese già allora riconducibili alla sig.ra \_\_\_\_\_ e non assoggettati ad alcuna imposta (sia in Svizzera che in \_\_\_\_\_).(...). Dopo aver conferito già direttamente con l'UPS, ed

analisi con l'UT9, si è convenuto di procedere mediante l'imposizione degli onorari, pari a fr. 50'916.-, integrandoli come reddito nell'ambito della tassazione IC/IFD 2010 dei coniugi. Ne consegue che, per il fatto che nel 2009 i contribuenti non erano ancora stati sottoposti a tassazione, avendo acquistato la dimora solo nel corso del 2010, l'autorità di tassazione ha preferito rinunciare a promuovere una procedura di recupero d'imposta, accompagnata da un'eventuale procedura di contravvenzione per sottrazione d'imposta. Ha invece aggiunto gli elementi imponibili non dichiarati ai redditi del periodo fiscale 2010.

5.3. L'art. 151 cpv. 1 LIFD prevede che l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata, compresi gli interessi, quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, ovvero che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. L'art. 236 cpv. 1 LT ha un identico tenore. Per quanto concerne la prescrizione, l'art. 152 cpv. 1 LIFD stabilisce che il diritto di avviare la procedura di recupero d'imposta decade dopo dieci anni dalla fine del periodo fiscale per il quale la tassazione è stata indebitamente omessa o per il quale la tassazione cresciuta in giudicato era incompleta. Secondo il capoverso 2, l'apertura del procedimento penale per sottrazione d'imposta o per delitto fiscale vale contemporaneamente come avvio della procedura di recupero d'imposta. Giusta il capoverso 3 il diritto di procedere al recupero d'imposta decade dopo 15 anni dalla fine del periodo fiscale al quale si riferisce. L'art. 236 cpv. 1 LT ha un analogo tenore.

5.4. Una tassazione è stata omessa in particolar modo quando un contribuente non è stato assoggettato all'imposta perché non era noto all'autorità fiscale. Se, nel momento in cui l'autorità fiscale ne prende conoscenza, il diritto di tassare è già prescritto, la tassazione può essere intrapresa solo ancora mediante la procedura di recupero d'imposta (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 16 novembre 2011, in RF 66/2011 p. 694, consid. 4). Come rilevato dai ricorrenti, quando l'autorità fiscale ha appreso che RI 1 aveva già conseguito redditi imponibili in Svizzera nel 2009, il diritto di assoggettarli all'imposta era prescritto, avrebbe dovuto procedere al recupero d'imposta.

5.5. L'autorità di tassazione ha verosimilmente ritenuto di poter applicare la Circolare 28/2016 della Divisione delle contribuzioni in materia di "Minimi previsti per l'invio degli incarti all'Ufficio procedure speciali nei casi di sottrazione o tentativo di sottrazione di sostanza e/o reddito", nella cui premessa si può leggere quanto segue: Sia la Camera di diritto tributario del Tribunale d'Appello di Lugano (CdT) sia il Tribunale federale (TF) hanno già avuto modo, in alcune sentenze, di ammettere la possibilità che l'autorità fiscale possa prescindere dall'apertura di una procedura ordinaria di recupero d'imposta per procedere al recupero ed alla riscossione di un'eventuale multa con una ripresa unica e semplificata nella tassazione ancora aperta del contribuente. La procedura semplificata per casi bagatella è del resto in vigore anche in altri Cantoni come, a titolo di esempio, il Canton Berna (...). Con la nuova versione della circolare, si intende portare a conoscenza del pubblico i requisiti per l'applicazione della procedura semplificata per casi bagatella di sottrazione o tentativo di sottrazione d'imposta, così come avallata dalla giurisprudenza. Per quanto concerne le condizioni per l'applicazione della procedura per i casi bagatellari, sempre nella Circolare si può leggere: La procedura semplificata è applicabile, di principio, a tutti i casi di sottrazione o tentativo di sottrazione di lieve entità, ad opera di persone fisiche, ed elencati di seguito, ove il contribuente abbia chiesto l'applicazione di questa procedura semplificata ed abbia firmato il verbale di audizione (...). In particolare, per quanto attiene al reddito lordo non dichiarato, sono considerati casi di lieve entità: "(...) le sottrazioni d'imposta e i tentativi di

sottrazione, menzionati in precedenza, ove gli importi non dichiarati dal contribuente non superano (condizioni cumulative): - CHF 10'000 di reddito lordo non dichiarato, per ogni periodo fiscale, per un massimo, nei periodi fiscali non prescritti, di CHF 100'000; - CHF 200'000 di sostanza lorda non dichiarata, per ogni periodo fiscale, per un massimo, nei periodi fiscali non prescritti, di CHF 2'000'000". 5.6. Ora, gli onorari ascrivibili a prestazioni erogate dalla qui ricorrente nel 2009 ammontano a più di fr. 50'000.-, con la conseguenza che è per ciò stesso esclusa l'applicazione della cosiddetta procedura bagatellare che, come visto, permette di prescindere dall'apertura di una procedura fiscale e di aggiungere il reddito non dichiarato alle tassazioni ancora aperte ( in casu il 2010). Gli atti devono pertanto essere rinviati all'Ufficio procedure speciali, perché dia avvio a una procedura di recupero d'imposta e eventualmente a una di contravvenzione per sottrazione d'imposta. 6. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Per quanto concerne i redditi conseguiti nel 2010, il ricorso è respinto . 1.2. Per quanto concerne i redditi conseguiti nel 2009, il ricorso è accolto . § La decisione su reclamo del 18 ottobre 2017 è riformata nel senso che è stralciato il reddito di 50'916.-, relativo all'attività svolta nel 2009. §§ Gli atti sono trasmessi all'Ufficio procedure speciali, perché dia avvio a una procedura di recupero d'imposta e eventualmente a una di contravvenzione per sottrazione d'imposta. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'400.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 600.- per un totale di fr. 3'000.- sono a carico Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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