

TI_GERICHTE 80.2019.207 vom 6. Juni 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-06-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.207

FR: TI_GERICHTE 80.2019.207 du 6 juin 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.207 del 6 giugno 2019

Erwägungen

E. 17

e 7 del Modello di Convenzione OCSE, motivo per il quale non vi è ragione per discostarsi dalla nozione di “artista” intesa dal Commentario OCSE, che non contempla la professione di “modella”. Ne discende come risulti applicabile l’art. 16 _____ secondo cui: “i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall’esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che il residente non disponga abitualmente nell’altro Stato contraente di una sede fissa per l’esercizio della sua attività. Ove disponga di una tale sede fissa, gli utili sono imponibili nell’altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono attribuibili a detta sede fissa”. Essendo la contribuente residente in Svizzera, i redditi conseguiti in _____ come modella nel 2015 devono essere integralmente imposti da parte delle autorità fiscali elvetiche. 5.2.2. A comprova del fatto che la stessa insorgente era consapevole del regime fiscale previsto dal diritto internazionale, si rileva che ha richiesto alla _____ l’applicazione della convenzione fiscale di doppia imposizione con la Svizzera, indicando di essere residente in Svizzera e facendo attestare tale fatto pure dall’autorità fiscale ticinese. In particolare nella “attestation de résidence” (da produrre alle competenti francesi) ha sottoscritto, il 15.1.2016 la seguente dichiarazione, in relazione ai redditi percepiti come fotomodella: “Le soussigné certifie: - être le bénéficiaire effectif des revenus pour lesquels le bénéficiaire de la convention est demandé; - avoir, au sens de la convention fiscale susvisée, la qualité de résident (...); - ne pas posséder en France d’établissement ou de base fixe auxquels se rattachent les revenus; - que ces revenus ont été ou seront déclarés à l’administration des impôts de l’Etat de résidence . 5.3. 5.3.1. L’art. 14 paragrafo 1 CDI-GB prevede quanto segue: I redditi che un residente di uno Stato contraente trae dall’esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente di una base fissa per l’esercizio delle sue attività nell’altro Stato contraente. Se dispone di una tale base fissa, i redditi sono imponibili nell’altro Stato contraente, ma limitatamente alla parte attribuibile a detta base fissa. L’art. 17 paragrafo 1 CDI-GB: Nonostante le disposizioni degli articoli 14 e 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente trae da un’attività personale svolta nell’altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato. 5.3.2. Ora, anche nei rapporti con la _____ risulta pacificamente applicabile l’art. 14 paragrafo 1 CDI-GB, con la conseguenza che i redditi conseguiti da RI 1 devono essere imposti integralmente in Svizzera. 5.4. 5.4.1. Da ultimo, per quanto attiene agli _____, la CDI sottoscritta con la Svizzera, include i seguenti, articoli (art. 17 ed art. 14), che ricalcano il modello di Convenzione OCSE, fatta eccezione per la “Höchstschädigungs-Klausel” (limite di US\$ 10'000.-) posta all’art. 17 CDI (cfr. in merito pure Jud/Rufener , Zweifel/Beusch [a cura di],

Kommentar DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 5 ad art. 92 LIFD). L'art. 17 cpv. 1 CDI-USA prevede che: Nonostante le disposizioni degli articoli 14 (Professioni indipendenti) e 15 (Lavoro subordinato), i redditi che un residente di uno Stato contraente trae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, come artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista o di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato, a meno che l'ammontare delle entrate lorde ricevute da questo artista o sportivo per la sua attività, comprese le spese che gli vengono rimborsate o che vengono assunte per lui, non superi, per l'anno fiscale considerato, diecimila dollari degli Stati Uniti (\$ 10 000) o l'equivalente in franchi svizzeri. L'art. 14 cpv. 1 CDI-USA prevede che: I redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente trae dall'esercizio di una professione indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che questa persona fisica non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della propria attività. Se egli dispone di una tale base fissa, la parte dei redditi attribuibile a questa base fissa e provenienti dai servizi resi in questo altro Stato è imponibile in questo altro Stato. Non vi è pertanto alcuna ragione per non applicare, anche nei rapporti con gli Stati uniti l'art. 14 della CDI-USA ed imporre in Svizzera i redditi percepiti da RI 1 in tale Stato.

5.5. 5.5.1. La tesi ricorsuale secondo cui gli Stati interessati nel caso di RI 1 considererebbero le “ (...) esibizioni delle modelle in occasione delle sfilate di moda di haute couture un caso di applicazione dell'art. 17 del Modello di convenzione OCSE ” non trova riscontro. 5.5.2. Gli esempi formulati nel Commentario OCSE proprio nell'ambito delle modelle che si esibiscono nei “ fashion show ” non prestano il fianco ad interpretazione: per tale attività esse non vengono considerate artiste. È vero che, come rilevato in precedenza, l'inciso che esclude dal campo di applicazione dell'articolo 17 paragrafo 1 M-OCSE i modelli è stato inserito nel commentario solo nel 2014 (v. supra, consid. 3.3) e quindi in un momento successivo rispetto all'adozione delle convenzioni pattuite dalla Svizzera con gli Stati qui coinvolti. Secondo il Consiglio dell'OCSE, modifiche e aggiunte apportate al commentario dovrebbero normalmente essere applicate anche nell'interpretazione e nell'applicazione delle convenzioni concluse prima della loro adozione, poiché riflettono un consenso tra gli Stati membri dell'OCSE in merito al modo in cui si devono interpretare le disposizioni esistenti oppure in merito alla loro applicazione in situazioni specifiche (Commentario M-OCSE, Introduzione, paragrafo 35). A prescindere dalle riserve esistenti in dottrina in merito alla cosiddetta “applicazione dinamica” del commentario del modello OCSE (cfr. p. es. Locher/Marantelli/Opel, op. cit., p. 71; Oberson, Précis de droit fiscal international, op. cit., n. 118, p. 40 s.; Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in ASA 80 p. 373, in particolare p. 391 ss.), il Tribunale federale ha già avuto modo di aderire alla posizione espressa dall'OCSE, tenendo conto di modifiche del commentario adottate dopo la conclusione dell'accordo applicabile, se le stesse non comportano delle modifiche del contenuto di disposizioni preesistenti (“Trotzdem können die entsprechenden (späteren) Kommentierungen als Auslegungshilfen herangezogen werden, da es sich hierbei nicht um gewollte inhaltliche Änderungen von bereits zuvor bestehenden Regelungen handelt” ; cfr. sentenza 2A.239/2005 del 28.11.2005 consid. 3.4.5; nello stesso senso anche la sentenza 2C_558/2007 del 6.3.2008 consid. 2.3, dove si legge: “Auch wenn diese Kommentarstelle neueren Datums ist, bringt sie keinen neuen Gedanken zum Ausdruck und kann daher durchaus zur Deutung herangezogen werden ”). Nella sentenza 2C_276/2007 del 6 maggio 2008, la Suprema Corte ha interpretato l'art. 17 delle convenzioni applicabili nel caso in esame, che concerneva

l'imposizione di un ciclista professionista residente in Svizzera, basandosi sul commentario del modello OCSE in vigore al momento della decisione (consid. 5.3). Ora, tornando alla definizione della nozione di "artista", contenuta in tutte le convenzioni qui considerate, è innegabile che l'aggiunta al commentario del 2014 abbia avuto la sola funzione di chiarirne l'interpretazione, senza per contro modificarne il campo d'applicazione. Dai già citati documenti dell'OCSE, che si riferiscono all'elaborazione delle modifiche del commentario, si evince chiaramente che l'obiettivo era solo quello di chiarire il campo d'applicazione dell'art. 17 ("This regime differs from that applicable to the income derived from other types of activities making it necessary to determine questions such as what is an entertainer or sportsman..." ; OCSE, Discussion Draft cit.). Ne consegue che il commentario dell'art. 17 M-OCSE in vigore è determinante anche per l'applicazione delle norme convenzionali litigiose. 5.5.3. A dire il vero parte ricorrente fonda la propria tesi basandosi su Stati quali la Germania e l'Austria, che tuttavia non sono inclusi nella lista degli Stati nei quali ha lavorato la contribuente nel 2015. Non è decisivo in tal senso l'estratto del 29.11.2002 evocante una (vecchia) comunicazione dell'AFC (allegato doc. 8 al ricorso) secondo la quale: "Ausländische Mannequins, die bei Modeschauen in der Schweiz auftreten, unterliegen nach Artikel 92 Absatz 1 DBG der Quellensteuer. Sie gelten auch nach dem DBA-D als Künstler (vgl. Ziff. 68 des OECD-Berichts "Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen", in: No 2 der Issues in International Taxation, OECD, Paris 1987) (...). Neppure determinante, come correttamente ha rilevato pure l'autorità fiscale, che altri Stati prelevino l'imposta alla fonte sui redditi percepiti dall'attività di modella da parte di RI 1. Come visto, in applicazione dell'effetto negativo delle Convenzioni di doppia imposizione, nella pratica, occorre analizzare una fattispecie di portata internazionale applicando in un primo tempo il diritto interno. In un secondo momento le regole delle CDI permetteranno, se del caso, di restringere la portata delle norme interne che provocano un problema di doppia imposizione, proibito dalla Convenzione (Oberson , Précis de droit fiscal international, op. cit., p. 49; sentenza TF 2C_268/2016 del 10.2.2017 consid. 5.1.). Nel caso di specie tutte le CDI analizzate sono ricalcate sul modello di Convenzione dell'OCSE, il quale esclude che le modelle che si esibiscono durante delle sfilate di moda, possano rientrare nel campo di applicazione dell'art. 17. Il diritto di prelevare l'imposta spetta pertanto allo Stato in cui risiede la modella. 5.6. Per tutti i motivi sopra esposti non vi è motivo per non imporre in Svizzera, Stato di residenza di RI 1 nel 2015, tutti i redditi percepiti all'estero (_____) dall'attività di modella, e ciò in applicazione delle normative di diritto interno che, come visto, non subiscono alcuna restrizione in applicazione delle CDI concluse con gli Stati coinvolti nella fattispecie. 6. 6.1. In via subordinata, la ricorrente ha altresì contestato la determinazione del reddito imponibile complessivo, che a suo avviso sarebbe di fr. 76'223.- e non di fr. 95'000.- come accertato nella decisione su reclamo (ndr. anche se la sua prima conclusione ricorsuale era quella tesa ad accertare un reddito imponibile in Svizzera pari fr. 0.- ed un reddito determinante per l'aliquota di fr. 95'000.-). L'autorità fiscale non ha accettato deduzioni per complessivi fr. 7'225.- (fr. 7'180.- di spese professionali e fr. 45.- di oneri assicurativi ed interessi). Nella decisione del 22.11.2017 la commisurazione del reddito veniva così motivata: " Aggiunta prestazioni a proprio favore dall'attività professionale del contribuente, ripresa spese generali, di rappresentanza e d'auto in quanto ritenute di natura privata ". Neppure erano stati riconosciute le spese per pasto principale fuori casa della ricorrente e neanche le spese di riqualifica professionale, che aveva quantificato nel modulo 4 in rispettivi fr. 1'600.- e fr. 5'580.-, difettando i requisiti di legge. 6.2. 6.2.1. La professione esercitata da RI 1, come dai

lei stesso indicato nella dichiarazione fiscale, è un'attività indipendente. 6.2.2. L'art. 124 cpv. 1 e 2 LIFD e l'art. 198 cpv. 1 e 2 LT prevedono che i contribuenti sono invitati, mediante notificazione pubblica o invio del modulo, a presentare la dichiarazione d'imposta. Coloro che non hanno ricevuto il modulo devono richiederlo all'autorità competente. Il contribuente deve compilare il modulo in modo completo e veritiero, firmarlo personalmente e inviarlo, con gli allegati prescritti, all'autorità competente entro il termine stabilito. Secondo gli art. 125 cpv. 2 LIFD e 199 cpv. 2 LT (nella versione in vigore nel periodo fiscale in discussione), le persone fisiche il cui reddito proviene da un'attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla propria dichiarazione degli estratti conti sottoscritti (bilancio, conto economico) del periodo fiscale, oppure, se non esiste una contabilità tenuta conformemente all'uso commerciale, uno stato degli attivi e dei passivi, delle entrate e delle uscite, alla situazione patrimoniale e ai prelevamenti e apporti privati del periodo fiscale. Gli art. 125 cpv. 2 LIFD e 199 cpv. 2 LT non precisano ciò che bisogna intendere per "stato degli attivi e dei passivi, le distinte relative alle entrate e alle uscite, alla situazione patrimoniale e ai prelevamenti e apporti privati". Le esigenze alle quali devono rispondere tali attestati dipende dalle circostanze del caso concreto, in particolare dal tipo di attività svolta dal contribuente e dall'ampiezza di quest'ultima. Ad ogni modo, gli estratti devono essere idonei a garantire una disamina completa ed affidabile del reddito e della sostanza legata all'attività lucrativa indipendente ed essere controllati in condizioni ragionevoli per le autorità fiscali (sentenza TF 2C_146/2013 del 4.9.2013, consid. 4.2.). 6.3. Secondo l'art. 27 cpv. 1 LIFD e l'art. 26 cpv. 1 LT, i contribuenti che esercitano un'attività lucrativa indipendente possono dedurre le spese giustificate dall'uso commerciale o professionale. La deducibilità di queste spese è condizionata dalla prova della loro necessità in funzione dell'attività esercitata (sentenza del TF 2C_132/2010 del 17.8.2010 consid. 3.2.). Secondo un principio generalmente ammesso in ambito fiscale, spetta a colui che fa valere l'esistenza di un fatto che annulla oppure diminuisce il suo debito fiscale apportare la prova e sopportarne le conseguenze in caso di esito negativo. Conformemente a tale principio, il contribuente deve provare oppure rendere verosimile il carattere commerciale delle spese professionali contabilizzate. Le spese sostenute da un contribuente obbligato a tenere i libri contabili devono essere regolarmente contabilizzate e quest'ultimo deve essere in grado di provare che si tratti di spese effettive e giustificate commercialmente (sentenza del TF 2C_146/2013 del 4.9.2013, consid. 4.2.). 6.4. Ora, la quantificazione del reddito aziendale da parte della contribuente si basa sui resoconti forniti dalle varie agenzie di moda per la quale ha lavorato nel 2015. A parte la dichiarazione rilasciata da _____, quelle delle altre agenzie non risultano di così facile lettura, in particolare per quanto attiene alle varie spese e "royalties" poste a carico dell'insorgente. La ricorrente del resto non spiega a cosa si riferiscano queste spese ed in che misura siano state da lei assunte, posto anche come, da alcuni estratti sembrerebbe che talune tra queste siano state direttamente assunte dai "clienti". Stesso dicasi per i fr. 12'788.50 legati alla carta di credito: la contribuente, contravvenendo all'onere della prova, non spiega in che modo le stesse possano essere giustificate commercialmente e non siano delle spese legate al proprio mantenimento personale. In altri termini la situazione reddituale così come presentata dalla ricorrente non permette di garantire una disamina completa ed affidabile del reddito e della sostanza legata all'attività lucrativa indipendente ed essere controllata in condizioni ragionevoli dall'autorità fiscale. La contribuente dovrà inoltre comprovare e giustificare commercialmente pure le spese supplementari legate ai pasti ed alle spese di "riqualificazione professionale" fatte valere, tenuto conto che di primo acchito sembra

trattarsi piuttosto di spese di formazione professionale non deducibili (cfr. articoli 34 lett. b LIFD e 33 lett. b LT). Anche se non lo ha espressamente indicato, l'autorità fiscale ha proceduto ad un apprezzamento dei redditi imponibili, discostandosi dai giustificativi degli elementi imponibili presentati da RI 1. Si tratta ancora di verificare se l'apprezzamento dei redditi da attività indipendente effettuato dall'autorità fiscale sia corretto. 7. 7.1. Nella fattispecie sub judice l'autorità fiscale non ha motivato compiutamente le ragioni per le quali ha ritenuto che il reddito aziendale di RI 1 dovesse attestarsi a fr. 95'000.-: l'UT si è genericamente limitato ad indicare che aveva proceduto a delle riprese di costi che non erano ritenuti legati all'attività della contribuente. 7.2. Adita dal contribuente con reclamo, l'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT; art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD; v. anche Agner/Jung/ Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundes-steuer, Zurigo 1995, p. 422). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: la sua violazione comporta, di regola, l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a p. 138, 118 Ia 17 consid. 1a p. 18, 104 consid. c p. 109 con relativi riferimenti). 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 addotti. 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^a ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249). 7.3. 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). 7.4. L'autorità non spiegando in maniera completa e rintracciabile negli atti, i motivi per i quali ha aumentato i redditi da attività aziendale di RI 1, ha violato il diritto di essere sentito della contribuente. Tale modo di procedere non permette inoltre alla Camera di valutare su quali basi siano state operate tali modifiche. In queste circostanze appare proceduralmente corretto rinviare gli atti all'autorità inferiore, affinché adotti una decisione motivata in relazione al reddito aziendale della ricorrente, dopo averla invitata a presentare un estratto completo della propria situazione reddituale sufficientemente chiaro da poter essere esaminato, con particolare riferimento alle spese sostenute da quest'ultima. 8. Il ricorso è respinto e la decisione di tassazione su reclamo IC/IFD 2015 del 6.6.2019 è confermata per quanto attiene all'imposizione in Svizzera, stato di residenza di RI 1, dei redditi percepiti dall'attività di modella esercitata all'estero (_____); la decisione è invece annullata e gli atti sono ritornati all'UT per quanto concerne la commisurazione del reddito da attività indipendente.

La tassa di giustizia e le spese, sono poste a carico della ricorrente, in ragione della sua soccombenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è: 1.1. respinto e la decisione di tassazione IC/IFD 2015 su reclamo del 6.6.2019 è confermata per quanto attiene all'imposizione in Svizzera, stato di residenza di RI 1, dei redditi percepiti dall'attività di modella esercitata all'estero (_____); 1.2. evaso ai sensi dei considerandi e la decisione IC/IFD 2015 è invece annullata e gli atti sono ritornati all'UT per quanto concerne la commisurazione del reddito da attività indipendente. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr. 3'200.– sono a carico della ricorrente nella ragione di 4/5 (fr. 2'560.–). 3. Contro il present _____ Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

E. 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 addotti. 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^a ediz., Vol.III, Basilea 1992, p. 249).

7.3.

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-2004n.19t).

- municipio di _____.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: La segretaria:

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