

La configurazione di una stabile organizzazione nel diritto internazionale svizzero

L'esistenza di uno stabilimento d'impresa fiscalmente rilevante all'estero presuppone un'attività imprenditoriale esercitata a scopo lucrativo



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_707/2016, del 24 marzo 2018, A. contro Amministrazione fiscale del Canton Zurigo. Armonizzazione fiscale – Imposta federale diretta – Reddito proveniente dall'esercizio di un'impresa – Doppia imposizione internazionale – Nozione d'impresa e di stabilimento d'impresa – Gestione del patrimonio. Art. 4 LIFD; art. 6 cpvv. 1 e 3 LIFD; art. 18 LIFD; artt. 5 cpv. 1 e 7 CDI CH-D; art. 5 cpvv. 1 e 3 LT-ZH.

L'assoggettamento all'imposta cantonale e comunale in virtù dell'appartenenza personale è certamente illimitato, ma non si estende alle imprese ed agli stabilimenti d'impresa situati fuori Cantone rispettivamente fuori dalla Svizzera. L'esistenza di uno stabilimento d'impresa presuppone, ai sensi del diritto interno svizzero, che l'attività venga esercitata nella forma commerciale all'interno di installazioni fisse. La regolamentazione della CDI CH-D è simile per quanto riguarda tale principio. Essa si distingue, tuttavia, dalla nozione del diritto interno svizzero dal momento che, per accordare la qualifica di stabilimento d'impresa, si accontenta di una semplice attività senza esigere che essa sia di natura commerciale. Le nozioni utilizzate nella CDI CH-D devono essere interpretate in maniera il più coordinato possibile dalle parti in causa. Non contraddice tale massima il fatto di considerare che un'attività di gestione privata del patrimonio non costituisca un'attività imprenditoriale e che manchi, quindi, uno degli elementi necessari affinché i proventi e le spese corrispondenti a tale attività possano essere imputati ad uno stabilimento d'impresa. In effetti, quando si tratta dell'imposizione degli utili di un'impresa, è comunque necessario che un'impresa esista, ciò che implica l'esistenza di un'attività imprenditoriale. L'ammontare straordinariamente elevato del patrimonio gestito, come pure il fatto che esso venga amministrato in modo professionale, non impediscono che l'attività venga qualificata quale gestione privata di sostanza (traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli).

I. I fatti iniziali..... 428
A. Secondo il Fisco non vi sono né imprese né stabilimenti d'impresa in Germania, pertanto il reddito va tassato in Svizzera!..... 428

B. Il Tribunale fiscale cantonale riconosce l'esistenza in Germania degli stabilimenti d'impresa..... 428
C. Il Tribunale amministrativo cantonale disconosce nuovamente l'esistenza in Germania degli stabilimenti d'impresa..... 428
D. Dopo il ping pong cantonale, il contribuente decide di ricorrere al Tribunale federale 428
II. La controversia tra contribuente e autorità fiscale.. 428
A. L'assoggettamento all'imposta cantonale e federale delle società in accomandita 428
B. Le quote del socio accomodante appartenenti a società tedesche sono da tassare in Svizzera? Dipende dall'esistenza o meno di un'impresa o uno stabilimento d'impresa in Germania! 428
C. Secondo l'istanza inferiore le società tedesche non dispongono di installazioni fisse d'affari 429
D. Secondo il ricorrente invece vale l'esatto contrario! 429
III. L'assoggettamento alle imposte secondo il diritto svizzero..... 429
A. L'esenzione unilaterale delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti fuori Cantone e all'estero..... 429
B. I requisiti che definiscono l'esistenza di un'impresa..... 430
IV. Le norme convenzionali applicabili nel caso in specie..... 430
V. La nozione di stabilimento d'impresa secondo la CDI CH-D..... 430
VI. Nel caso in specie vi è uno stabilimento d'impresa? ..431
A. Il rinvio alla normativa domestica.....431
B. Le finalità delle CDI.....431
C. Cosa si intende per "impresa" secondo il diritto fiscale svizzero?431
D. Il requisito minimo per l'accettazione di uno stabilimento d'impresa dev'essere un'attività imprenditoriale esercitata a scopo di lucro432
E. La fattispecie secondo le informazioni fornite dal ricorrente.....432
F. Secondo l'Alta Corte le attività delle società tedesche consistono nel gestire il patrimonio privato.....432
VII. Conclusioni 432

I. I fatti iniziali

A. Secondo il Fisco non vi sono né imprese né stabilimenti d'impresa in Germania, pertanto il reddito va tassato in Svizzera!

Nella dichiarazione fiscale del 2009 A. ha dichiarato, ai fini dell'imposta cantonale e comunale, un reddito imponibile di fr. aaa e una sostanza imponibile di fr. bbb menzionando, fra l'altro, le proprie partecipazioni nell'impresa di famiglia B. Egli è pure socio delle società C. e D. Verwaltungsgesellschaft GmbH & Co. KG (di seguito: C. e D.), ambedue società in accomandita secondo il diritto germanico.

L'autorità fiscale del Canton Zurigo ha proceduto, con decisione del 4 novembre 2011, ad una correzione ai fini dell'imposta cantonale e comunale 2009 in merito al reddito dei titoli fissando il reddito imponibile in fr. ccc e la sostanza imponibile in fr. ddd.

Contro tale decisione A. ha interposto reclamo, ammettendo di non aver dichiarato, per errore, una società appena costituita nel 2009. Dopo nuovi accertamenti, l'autorità fiscale cantonale ha emanato il 3 settembre 2014 una decisione dopo reclamo valutando il reddito imponibile in fr. eee (al tasso di fr. fff) e la sostanza imponibile in fr. ggg (al tasso di fr. hhh) ai fini l'imposta cantonale e comunale 2009. Essa ha fondato la propria motivazione sul fatto che C. e D. non potevano essere considerate né come imprese né come stabilimenti d'impresa in Germania, per cui il diritto di imporre le quote di A. ai proventi ed agli attivi delle due società spettava al Canton Zurigo.

B. Il Tribunale fiscale cantonale riconosce l'esistenza in Germania degli stabilimenti d'impresa

Con decisione del 29 giugno 2015 il Tribunale fiscale del Canton Zurigo ha parzialmente accolto il ricorso interposto da A. contro la suddetta decisione. Esso ha fissato il reddito imponibile in fr. iii (al tasso di fr. fff) e la sostanza imponibile in fr. jjj (al tasso di fr. hhh) partendo dall'idea che C. e D. costituivano degli stabilimenti d'impresa esteri, per cui le partecipazioni ai loro proventi ed ai loro attivi dovevano essere attribuite alla Germania.

C. Il Tribunale amministrativo cantonale disconosce nuovamente l'esistenza in Germania degli stabilimenti d'impresa

Con decisione del 1° giugno 2016, il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo ha ammesso il ricorso presentato dall'autorità fiscale cantonale ed ha tassato A. per l'imposta cantonale e comunale 2009 su di un reddito imponibile di fr. eee (al tasso di fr. fff) e su di una sostanza imponibile di fr. ggg (al tasso di fr. hhh). Esso ha ritenuto che C. e D. non disponessero direttamente in Germania né di locali e di personale propri né di un'installazione fissa d'affari. È stato invece attraverso la E. Sagl che le due società hanno utilizzato direttamente i locali ed il personale. Il Tribunale amministrativo ha qualificato quest'ultima quale società indipendente all'interno della struttura del gruppo B., le cui installazioni non potevano essere attribuite a C. e D. In Germania non esisteva, quindi, alcuna impresa.

D. Dopo il ping pong cantonale, il contribuente decide di ricorrere al Tribunale federale

Con atto del 16 agosto 2016 A. ha interposto un ricorso in materia di diritto pubblico, postulando l'annullamento della

decisione impugnata come pure la conferma della decisione su ricorso del Tribunale fiscale. Sussidiariamente chiede il rinvio della pratica all'istanza inferiore per nuova decisione. Sul piano della motivazione, egli sostiene essenzialmente che esiste effettivamente un'attività commerciale collegata alla Germania. Né le disposizioni interne né la convenzione di doppia imposizione conclusa con la Germania attribuiscono alla Svizzera il diritto di prelevare l'imposta.

II. La controversia tra contribuente e autorità fiscale

A. L'assoggettamento all'imposta cantonale e federale delle società in accomandita

Una persona fisica viene assoggettata all'imposta in virtù della sua appartenenza personale in Svizzera, rispettivamente nel Canton Zurigo, quando essa vi ha domicilio o dimora fiscale (art. 3 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]) e art. 3 cpv. 1 della Legge fiscale del Canton Zurigo [LT-ZH; RL 631.1]). Secondo l'art. 8 cpv. 1 LT-ZH le società in accomandita non soggiacciono all'imposizione come tali; il loro reddito e la loro sostanza vengono attribuiti ai soci ed agli accomandatari. Le persone giuridiche straniere, nonché le società commerciali e le altre comunità di persone straniere senza personalità giuridica, sono assimilate alle persone giuridiche svizzere con le quali esse hanno maggiore affinità sul piano giuridico o materiale (art. 54 cpv. 3 LT-ZH).

C. e D. sono delle società a responsabilità limitata e compagnia società in accomandita (Sagl & SAC Co.) secondo il diritto tedesco (art. 161 s. Handelsgesetzbuch der Bundesrepublik Deutschland). Esse sono delle forme particolari della società in accomandita, che non vengono considerate quali persone giuridiche, bensì quali società di persone.

Nel caso della Sagl & SAC Co. è la società a garanzia limitata (Sagl) che risponde personalmente ed in modo illimitato (accomandataria) e non una persona fisica. In tal modo, il rischio finanziario insito nella creazione di qualsiasi società in accomandita può venir limitato ad una determinata somma per tutti i soci, in particolare anche per le persone fisiche^[1]. Sia l'istanza inferiore che il ricorrente sono giustamente partiti dall'idea che C. e D. sono della società che, nella loro forma, sono molto simili ad una società in accomandita svizzera secondo l'art. 594 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220)^[2].

B. Le quote del socio accomodante appartenenti a società tedesche sono da tassare in Svizzera? Dipende dall'esistenza o meno di un'impresa o uno stabilimento d'impresa in Germania!

Non viene neppure contestato che, in virtù della sua appartenenza personale, il ricorrente è assoggettato in modo illimitato all'imposta in Svizzera, rispettivamente nel Canton Zurigo, per i redditi conseguiti nel mondo intero e per la sostanza (art. 3 cpv. 1 in relazione con art. 5 cpv. 1 e art. 6

[1] Cfr. BARBARA GRUNEWALD, in: Barbara Grunewald/Peter O. Mühlert/Karsten Schmidt (a cura di), Münchener Kommentar, Handelsgesetzbuch, art. 161-237 Konzernrecht der Personengesellschaften, 3ª ed., Monaco 2012, N 48 ad art. 161.

[2] Cfr. DTF 136 V 258 consid. 2.1 p. 260 s. con i riferimenti ivi citati; cfr. pure HANS FLICK/Franz WASSERMAYER/MICHAEL KEMPERMANN, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, N 35 ad art. 5.

cpv. 1 LT-ZH) e che il reddito e la sostanza di C. e D. gli vengano imputati in modo proporzionale (art. 8 cpv. 1 LT-ZH).

È per contro litigiosa la questione a sapere se le quote che il ricorrente detiene in qualità di socio accomandante di C. e D. (che hanno la loro sede in Germania) debbano essere imposte in Svizzera quale reddito, rispettivamente quale sostanza.

C. Secondo l'istanza inferiore le società tedesche non dispongono di installazioni fisse d'affari

L'istanza inferiore ha ritenuto che i documenti prodotti dimostrassero, in accordo con le constatazioni fatte dal Tribunale fiscale cantonale, che C. e D. non disponevano direttamente di locali e di personale propri. Era, infatti, attraverso la E. Sagl che esse utilizzavano direttamente i locali ed il personale. Nei conti annuali di C. e D. non figuravano né oneri per il personale né oneri per l'affitto. Nei conti annuali della E. Sagl apparivano per contro costi per il personale, ma nessun costo per l'affitto. Il contratto concernente la locazione della "Villa F." era stato stipulato fra la E. Sagl quale locataria e "G.", quale locatore. Dai documenti prodotti non risultava, inoltre, che C. e D. avessero assunto direttamente dei collaboratori. Non esisteva nemmeno un diritto che permettesse loro di disporre delle installazioni. Vi erano pure numerosi indizi che tendevano a dimostrare che la E. Sagl andava qualificata quale società indipendente all'interno della struttura del gruppo B., senza che le sue installazioni fossero da attribuire a C. e D. L'attività quotidiana di gestione del patrimonio da parte di C. e D. veniva effettuata dai collaboratori della E. Sagl senza essere influenzati da altre società del gruppo o dai soci accomandanti. Anche quando si trattava di definire la strategia d'investimento del patrimonio di C. e D., il ruolo che spettava alla E. Sagl era determinante visto che essa si incaricava del lavoro preparatorio che serviva al comitato d'investimento per prendere ulteriori decisioni, esercitando di conseguenza un'influenza importante su di esso indipendentemente dai soci accomandanti.

Il controllo esercitato tramite le quote di partecipazione non sarebbe un criterio decisivo per valutare l'esistenza di un'impresa, poiché altrimenti la nozione di stabilimento d'impresa verrebbe esteso in modo eccessivo. L'istanza inferiore è pertanto giunta alla conclusione che non esistevano delle installazioni fisse di affari di C. e D. e che, di conseguenza, non vi fosse nemmeno uno stabilimento d'impresa operante come filiale di rappresentanza.

Non esisteva, dunque, un'impresa in Germania né secondo il diritto svizzero né sulla base della convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI). Tenuto conto di tali considerazioni, l'istanza inferiore ha lasciato aperta la questione a sapere se fosse stata esercitata un'attività nella forma commerciale.

D. Secondo il ricorrente invece vale l'esatto contrario!

Il ricorrente sostiene al contrario che il contratto di prestazioni concluso da C. e D. con la E. Sagl comporta non soltanto la messa a disposizione del personale, ma anche quella dei corrispondenti locali. Non si poteva, quindi, in alcun caso sostenere che C. e D. non beneficiassero come minimo di un diritto di utilizzazione delle installazioni, tanto più che oltre la metà

delle risorse della E. Sagl andava loro attribuita. I costi che la E. Sagl rifatturava a C. e D. erano pure legati all'attività delle due società. Il fatto che C. e D. non disponessero direttamente di personale, ma che lo stesso fosse messo a loro disposizione nel quadro di un contratto di prestazioni concluso con la E. Sagl nulla cambiava alla realtà che tale personale era attivo per conto ed a carico di C. e D.

Che l'istanza inferiore esiga che ogni società interessata disponga di personale e locali propri sarebbe contrario alla prassi. In presenza di un uso condiviso delle risorse all'interno di un gruppo, sarebbe inopportuno dal punto di vista amministrativo, e persino svantaggioso per i dipendenti interessati, se ogni società del gruppo concludesse il proprio contratto di lavoro con ciascun dipendente ed il proprio contratto di locazione per gli stessi locali.

La E. Sagl sarebbe, inoltre, una società dipendente. Poiché anche la Germania non ammette una pura rifatturazione dei costi, era stata concordata una maggiorazione minima, accettabile dal punto di vista fiscale, pari al 2%; un terzo indipendente non avrebbe mai stipulato un simile contratto con una tale remunerazione. Se la E. Sagl agisse quale società indipendente, questa fatturerebbe a C. e D. una controprestazione ben più elevata che soltanto i costi maggiorati del 2% al fine di ottenere un rendimento commerciale rapportato ai rischi assunti. Dal punto di vista del diritto societario, la E. Sagl era un socio che rispondeva in modo illimitato (accomandatario) ed allo stesso tempo amministratrice di C. e D., che andava qualificata quale pura società ausiliaria, essendo controllata al 100% dalla figlia C.

Essa esercitava i suoi poteri gestionali per mezzo dei propri organi e del proprio personale; gli atti di queste persone fisiche dovevano essere imputati a C. e D. Lo stesso dicasi per gli atti di H. nella sua qualità di socio accomandante e dirigente di D. Per quanto concerneva la direzione di C. e D., la E. Sagl era, inoltre, legata dalle istruzioni del consiglio di famiglia. I meccanismi di controllo (poteri investigativi, legami personali) erano stati volontariamente integrati nella struttura in modo che gli associati mantenessero il controllo immediato degli attivi di C. e di D. La E. Sagl non era, tuttavia, una società indipendente, bensì una figlia al 100% ed una società ausiliaria di C. che giustamente non apparteneva al gruppo B. Nel complesso si era senza dubbio in presenza di un'attività commerciale che era legata alla Germania.

L'istanza inferiore ed il ricorrente divergono anche, in particolare, sulla questione della qualifica, rispettivamente dell'attribuzione, dei locali e del personale a C. e D. da cui si deduce, o invalida, l'esistenza di uno stabilimento d'impresa in Germania.

III. L'assoggettamento alle imposte secondo il diritto svizzero

A. L'esenzione unilaterale delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti fuori Cantone e all'estero

Secondo il diritto svizzero, l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è certamente illimitato ma non si

estende alle imprese, agli stabilimenti d'impresa ed ai fondi situati fuori Cantone rispettivamente fuori dalla Svizzera (art. 5 cpv. 1 LT-ZH; cfr. pure art. 6 cpv. 1 LIFD). La ripartizione fiscale relativa alle imprese, agli stabilimenti d'impresa ed ai fondi avviene, nelle relazioni intercantionali ed internazionali, conformemente alle regole del diritto federale concernente il divieto della doppia imposizione intercantionale (art. 5 cpv. 3 LT-ZH; cfr. pure art. 6 cpv. 3 LIFD).

B. I requisiti che definiscono l'esistenza di un'impresa

Secondo la prassi, l'esistenza di un'impresa presuppone che essa eserciti un'attività commerciale, con cui si intende che un'attività sia esercitata nella forma commerciale all'interno di installazioni fisse[3].

Vengono considerate quali società di persone non commerciali quelle la cui attività si limita alla gestione ordinaria di patrimoni e che non dispongono di installazioni fisse permanenti alla sede della società che servono all'attività commerciale. Ciò concerne in particolare le pure società finanziarie e le pure società di gestione di portafogli, che non esercitano un'attività commerciale ai sensi della presente disposizione anche se il patrimonio è considerevole e la sua gestione richiede un impegno più importante di quello usuale[4]. Esse non esercitano un'attività nella forma commerciale, ragione per cui i soci vanno imposti individualmente, per le loro quote alla società, al proprio domicilio fiscale principale[5].

IV. Le norme convenzionali applicabili nel caso in specie

La situazione si presenta nello stesso modo – in ogni caso nella misura in cui essa sia qui rilevante – secondo la Convenzione evitare la doppia imposizione tra Svizzera e Germania (CDI CH-D; RS 0.672.913.62). C. e D. non possono comunque prevalersene in quanto società di persone che non sono considerate come persone giuridiche (cfr. art. 3 par. 1 lett. d-e CDI CH-D), mentre ciò è il caso per il ricorrente che risiede in Svizzera ai sensi dell'art. 4 CDI CH-D[6].

Secondo l'art. 7 par. 1 CDI CH-D, gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Ciò vale pure per i redditi provenienti da partecipazioni ad una società di persone (art. 7 par. 7 CDI CH-D). I redditi provenienti da partecipazioni ad un'impresa di una società di persone sono, quindi, imponibili al domicilio del socio, a meno che non esista una stabile organizzazione nell'altro Stato. Rimangono riservati gli elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della convenzione (art. 7 par. 8 CDI CH-D).

[3] Sentenze TF n. 2C_738/2014 e n. 2C_739/2014 del 21 agosto 2015 consid. 2.3; n. 2A.119/2007 e n. 2A.120/2007 del 13 agosto 2007 consid. 3.1.

[4] Cfr. DTF 98 Ia 212 consid. 2 p. 217; Sentenze TF n. 2C_738/2014 e n. 2C_739/2014 del 21 agosto 2015 consid. 2.3 con i riferimenti ivi citati.

[5] Cfr. DTF 98 Ia 212 consid. 3 p. 218 s.

[6] A tale proposito, cfr. Sentenze TF n. 2C_738/2014 e n. 2C_739/2014 del 21 agosto 2015 consid. 3.

L'art. 10 CDI CH-D è particolarmente interessante. I dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato (art. 10 par. 1 CDI CH-D). Tuttavia, le disposizioni del par. 1 non si applicano quando il beneficiario dei dividendi, residente di uno Stato contraente, ha nell'altro Stato contraente di cui la società pagatrice dei dividendi è residente, una stabile organizzazione alla quale è effettivamente connessa la partecipazione generatrice dei dividendi (art. 10 par. 5 CDI CH-D). Se esiste una simile stabile organizzazione, si applicano le disposizioni dell'art. 7 CDI CH-D e i dividendi non possono essere imposti nello Stato di residenza della persona.

Una regolamentazione analoga esiste in merito all'imposizione della sostanza. Di principio, tutti gli elementi della sostanza di un residente di uno Stato contraente sono imponibili in questo Stato a meno che si sia in presenza di un'eccezione prevista dall'art. 22 par. 1-5 CDI CH-D (art. 22 par. 6 CDI CH-D). L'art. 22 par. 2 CDI CH-D prevede che la sostanza costituita da beni mobili facenti parte dell'attivo di una stabile organizzazione di un'impresa è imponibile nello Stato contraente dove è situata la stabile organizzazione[7].

V. La nozione di stabilimento d'impresa secondo la CDI CH-D

Il Tribunale federale si è espresso in merito alla nozione di stabile organizzazione secondo la CDI nella decisione già citata ed evocata dai partecipanti alla procedura: l'art. 5 par. 1 CDI CH-D designa quale stabile organizzazione una sede fissa di affari dove l'impresa svolge, in tutto o in parte, la sua attività. Tale nozione comprende pure lo stabilimento d'impresa secondo la LIFD[8]. La regolamentazione della CDI si differenzia da quella della LIFD, rispettivamente della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), anche per il fatto ch'essa si accontenta, per accordare la qualifica di stabilimento d'impresa, di una semplice attività invece di esigere un'attività commerciale[9].

Di conseguenza, delle installazioni nelle quali non viene esercitata alcuna attività commerciale, ma dove viene effettuata, ad es., un'attività di gestione patrimoniale, possono pure costituire una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 5 par. 1 CDI CH-D[10]. Per contro, il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli una società residente dell'altro Stato contraente, o ne sia invece da essa controllata, non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione

[7] Sentenze TF n. 2C_738/2014 e n. 2C_739/2014 del 21 agosto 2015 consid. 3.1 s.

[8] PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Basilea 2001, N 25 ad art. 4 LIFD.

[9] FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3^e ed., Berna 2016, N 18 ad art. 4 LIFD.

[10] LOCHER (nota 8), N 32 ad art. 4 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 9), N 26 ad art. 4 LIFD; KLAUS VOGEL/MORIS LEHNER, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6^e ed., Monaco 2014, N 25 ad art. 5.

dell'altra (art. 5 par. 6 CDI CH-D) nemmeno quando la società controllata è diretta dalla società che la controlla[11].

VI. Nel caso in specie vi è uno stabilimento d'impresa?

A. Il rinvio alla normativa domestica

Nella presente vertenza deve essere, tuttavia, sottolineato che sono gli utili dell'impresa che costituiscono l'oggetto della regolamentazione dell'art. 7 par. 1 CDI CH-D. L'art. 3 par. 1 lett. f CDI CH-D definisce quale "impresa di uno Stato contraente" un'impresa esercitata da un residente di uno Stato contraente. La nozione d'impresa non è precisata come tale nella CDI – ciò che corrisponde d'altronde anche al Modello OCSE di Convenzione fiscale dell'OCSE (M-OCSE). In base all'art. 3 par. 2 CDI CH-D – secondo il quale, per quello che concerne l'applicazione della CDI da parte di uno Stato contraente, ogni altra espressione non altrimenti definita ha, a meno che il contesto non richieda un'interpretazione diversa, il significato che ad essa viene attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte formanti oggetto della convenzione – ci si deve, quindi, di principio riferire al diritto fiscale svizzero per la definizione della nozione di "impresa"[12].

B. Le finalità delle CDI

Si deve, tuttavia, prestare attenzione al fatto che le CDI vogliono innanzitutto evitare la doppia imposizione e disciplinare equamente la ripartizione dei beni imponibili tra gli Stati contraenti. Le norme delle CDI perseguono così un obiettivo giuridico comune. Ciò implica necessariamente un'applicazione il più uniforme possibile delle norme da parte degli Stati contraenti, il che significa che l'interpretazione deve tendere nella misura del possibile – vale a dire nel quadro di ciò che si lascia desumere dal testo[13] – ad un'armonizzazione delle decisioni, dal momento che le nozioni utilizzate nella CDI sono potenzialmente l'espressione di una volontà comune delle parti coinvolte nella CDI e devono essere interpretate sotto tale angolazione[14].

C. Cosa si intende per "impresa" secondo il diritto fiscale svizzero?

La CDI CH-D si applica alle imposte sul reddito e sulla sostanza (cfr. art. 2 par. 1 CDI CH-D). Le norme legali svizzere che reggono l'imposizione del reddito e della sostanza non contengono una definizione esplicita del termine "impresa". L'art. 18

cpv. 1 LIFD dichiara che sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente. La dottrina che si esprime in relazione all'art. 18 LIFD utilizza al posto del termine "Betrieb" quello di "Unternehmen" ciò che significa che, in tale contesto, le due nozioni sono considerate come equivalenti[15].

Dalla giurisprudenza del Tribunale federale si evince che si è in presenza di un'impresa quando esiste un'entità organizzata che, con l'utilizzo di lavoro e di capitale, fornisce a dei terzi delle prestazioni economiche in modo indipendente, riconoscibile dall'esterno e pianificato[16].

Nel contesto dell'imposizione del reddito si deve constatare che la nozione di attività lucrativa indipendente e di impresa non si sovrappongono completamente. Ogni imprenditore esercita certamente un'attività lucrativa indipendente, ma non ogni indipendente è un imprenditore dal momento che, fra di essi, alcuni esercitano una professione liberale[17]. In ambito fiscale, la Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) contiene addirittura una definizione esplicita della nozione di impresa: secondo l'art. 10 cpv. 1 seconda frase LIVA esercita un'impresa chiunque svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità (lett. a) ed agisce in nome proprio nei confronti dei terzi (lett. b).

Non è necessario esaminare più in dettaglio questa definizione di impresa. Determinante è il fatto che, nel presente caso, la nozione di impresa viene discussa in relazione al quesito a sapere se si è o meno in presenza di uno stabilimento d'impresa.

Secondo l'art. 4 cpv. 2 LIFD, per stabilimento d'impresa s'intende 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. Il Tribunale federale utilizza la medesima definizione di stabilimento d'impresa anche nell'ambito del diritto fiscale internazionale sia per lo stabilimento d'impresa situato in Svizzera di un'impresa estera sia nel caso inverso di uno stabilimento d'impresa situato all'estero di un'impresa svizzera[18].

La LAID non contiene una definizione della nozione di stabilimento d'impresa, e nemmeno lo fa la LT-ZH. Il Tribunale federale propone, per contro, la seguente definizione di tale nozione nella sua giurisprudenza relativa al diritto fiscale intercantonale. Uno stabilimento d'impresa presuppone un'installazione fissa e permanente nella quale viene esercitata

[11] René SCHREIBER/KERSTEN A. HONOLD /ROGER JAUN, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (a cura di), Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2015, N 150 ad art. 5 M-OCSE; Sentenze TF n. 2C_738/2014 e n. 2C_739/2014 del 21 agosto 2015 consid. 3.3.

[12] Si veda in tal senso anche il Commentario M-OCSE (versione del 15 luglio 2014) all'art. 3 par. 4 secondo il quale, per rispondere alla domanda a sapere se un'attività dev'essere qualificata quale impresa, bisogna sempre riferirsi al diritto interno di ogni Paese.

[13] Cfr. Sentenze della Corte federale delle finanze del 13 giugno 2012, I R 41/11, nm. 16.

[14] Cfr. HARALD SCHAUMBURG/NILS HÄCK, in: Harald Schaumburg (a cura di), Internationales Steuerrecht, 4^a ed., Colonia 2017, cifra 19.52; VOGEL/LEHNER (nota 10), N 114 ss. ad Grundlagen; FLICK/WASSERMEYER/KEMPERMANN (nota 2), N 167 ad art. 3; cfr. pure l'applicazione pratica nella DTF 116 Ib 217 consid. 3e, p. 227; cfr. sentenza della Corte federale tedesca (BGH) I R 90/08 del 2 settembre 2009, nm. 20 (sul principio) come pure la sentenza della BGH I R 111/08 del 2 settembre 2009, nm. 16 (in relazione alla CDI CH-D).

[15] Cfr. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7^a ed., Zurigo 2016, p. 212.

[16] Cfr. DTF 125 II 113 consid. 5b p. 120 s.; Sentenze TF n. 2C_1204/2013 del 2 ottobre 2014 consid. 2.2, n. 2C_186 e 187/2014 del 4 settembre 2014 consid. 2, n. 2C_101/2008 del 18 giugno 2008 consid. 2.1, n. 2C_708/2007 del 19 maggio 2008 consid. 3, n. 2A.74/2003 dell'8 settembre 2004 consid. 3.1.

[17] Cfr. BLUMENSTEIN/LOCHER (nota 15), p. 212 s.

[18] Cfr. DTF 139 II 78 consid. 2.4.3.

una parte quantitativamente e qualitativamente importante dell'attività tecnica e commerciale dell'impresa[19].

Nel presente caso non è determinante che le definizioni del concetto di stabilimento d'impresa siano leggermente differenti nei diversi ambiti qui evocati, come nemmeno il fatto che la CDI CH-D preveda, al suo art. 14, una regolamentazione particolare per i redditi provenienti da una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo – anche per quel che concerne l'imputazione ad una sede fissa nell'altro Stato contraente.

Determinante è unicamente il fatto che si tratti di redditi d'impresa (nonché di redditi derivanti da un'attività indipendente). Ne risulta che tali redditi – ed i relativi costi – vanno distinti dalle implicazioni finanziarie che concernono unicamente la sfera privata e, in particolare, dalla gestione del proprio patrimonio[20]: se un'attività dev'essere qualificata quale gestione privata del proprio patrimonio, non vi è, a tale riguardo, alcuna attività indipendente o imprenditoriale. In una simile ipotesi manca in ogni caso uno degli elementi necessari, che dev'essere presente, affinché i redditi e i relativi costi possano essere imputati ad uno stabilimento d'impresa.

In relazione all'evocata armonizzazione delle decisioni, si deve inoltre constatare che, pure secondo la concezione germanica, bisogna essere in presenza di un'attività a scopo di lucro o di un'entità operativa che serve ad una tale attività e che l'attività dev'essere esercitata in modo indipendente. Negativamente, se ne deduce pure che le attività di gestione patrimoniale non ne fanno parte[21].

D. Il requisito minimo per l'accettazione di uno stabilimento d'impresa dev'essere un'attività imprenditoriale esercitata a scopo di lucro

Precisando quanto esposto precedentemente, si deve di conseguenza constatare quanto segue: sebbene in base alle norme di doppia imposizione la semplice attività nelle strutture dello stabilimento d'impresa sia sufficiente per qualificarlo quale stabilimento d'impresa e non è necessaria una vera attività aziendale, il requisito minimo per l'accettazione di uno stabilimento d'impresa dev'essere un'attività imprenditoriale, rispettivamente a scopo di lucro, esercitata almeno altrove.

E. La fattispecie secondo le informazioni fornite dal ricorrente

Secondo le spiegazioni del ricorrente, I. SA & SC Co. è la società madre del gruppo, di proprietà della famiglia del fondatore. C. e D. detengono ed amministrano le riserve finanziarie comuni della famiglia. La gestione degli affari viene

effettuata dalla E. Sagl, che è al 100% una società figlia di C. e sua socia accomandataria. Soci accomandatari di D. sono la E. Sagl ed H, che è allo stesso tempo direttore della E. Sagl. I soci accomandanti (secondo la denominazione tedesca) di C. e D. sono i membri della famiglia. Secondo il contratto societario, la direzione dell'azienda e la rappresentanza legale di C. vengono effettuati dalla socia accomandataria, vale a dire dalla E. Sagl rispettivamente dai suoi organi (direttori) e dalle persone fisiche abilitate a rappresentarla (procuratori). Nel quadro di un contratto di prestazioni, la E. Sagl si incarica di seguire gli affari quotidiani di C. e D., ivi compreso il controllo dell'azienda come pure le questioni giuridiche, fiscali e contabili. Tale attività completa la sua posizione di socia accomandataria.

F. Secondo l'Alta Corte le attività delle società tedesche consistono nel gestire il patrimonio privato

Mentre l'istanza inferiore non si è espressa a tale riguardo, il Tribunale fiscale ha qualificato l'attività di C. e D. quale gestione privata di un patrimonio. Esso ha ritenuto che le due società non esercitassero un'attività che oltrepassava l'amministrazione della sostanza dei soci accomandanti. Secondo gli esistenti contratti societari sia C. che D. avevano lo scopo di investire i mezzi finanziari sul mercato monetario o sul mercato dei capitali, di acquisire immobili, metalli preziosi e altri beni nonché di amministrare tale patrimonio. Come già constatato da parte del Tribunale fiscale, ciò si riflette anche nei bilanci, che evidenziano unicamente dei titoli e non anche dei mezzi propri di produzione. È, inoltre, assodato che le due società non forniscono altre prestazioni quali potrebbero essere delle attività di gestione o di *consulting* e che esse non propongono al pubblico i loro servizi di gestione patrimoniale. Non vi è, quindi, nulla da ridire in merito alle constatazioni del Tribunale fiscale. L'ammontare straordinariamente elevato del patrimonio gestito, come pure il fatto che esso venga amministrato in modo professionale, non hanno giustamente impedito al Tribunale fiscale di qualificare l'attività di C. e D. quale gestione privata di sostanza sulla base della giurisprudenza federale[22].

VII. Conclusioni

Le due società costituiscono, quindi, secondo il diritto interno svizzero, delle società di persone non commerciali, ed all'attività esercitata in Germania non spetta di principio la qualifica di attività aziendale indipendentemente dal fatto se le infrastrutture messe a disposizione dalla E. Sagl debbano essere considerate quali loro installazioni fisse.

Manca, quindi, come minimo uno degli elementi che devono necessariamente essere presenti affinché venga ammessa l'esistenza di uno stabilimento d'impresa fiscalmente rilevante, ossia l'attività imprenditoriale rispettivamente a scopo lucrativo. Il Tribunale fiscale aveva ommesso tale elemento quando era giunto alla conclusione che C. e D. erano delle aziende ai sensi dell'art. 7 par. 1 CDI CH-D che esercitavano le loro attività in uno stabilimento d'impresa situato all'estero. Esso aveva giustamente considerato che, sulla base del diritto convenzionale, si poteva ammettere l'esistenza di uno stabilimento

[19] Cfr. Sentenza TF n. 2C_726/2010 del 25 maggio 2011 consid. 3.2.1, con i riferimenti ivi citati.

[20] Cfr. a tale proposito BLUMENSTEIN/LOCHER (nota 15), p. 214.

[21] Cfr. sentenze della Corte federale delle finanze del 28 aprile 2010 (I R 81/09) e del 4 maggio 2011 (II R 51/09); cfr. FABIAN G. GAFFRON, in: Haase Florian (a cura di), Aussensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3^a ed., 2016, N 36 ss. ad II MA art. 3; DANIEL DÜRRSCHMITT, in: Vogel/Lehner (nota 8), N 41a ad art. 3 come pure ALEXANDER HEMMELRATH, in: Vogel/Lehner (nota 8), N 28 ad art. 7; KOLB/KUBAILE, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, 3^a ed., 2015, cifra 4.1 ad art. 7.

[22] Cfr. DTF 98 Ia 212 consid. 2 p. 217; in particolare consid. 2.3.

d'impresa senza che fosse necessario che un'attività commerciale fosse esercitata in tale luogo. È tuttavia indispensabile – come giustamente sostenuto dall'autorità fiscale cantonale – che esista come minimo un'attività imprenditoriale, anche se essa non deve necessariamente essere esercitata nel luogo dello stabilimento d'impresa.

Poiché le società C. e D. devono essere qualificate quali società private di gestione patrimoniale, che non svolgono alcuna attività commerciale al di fuori dell'amministrazione del patrimonio dei soci accomandanti, le relazioni di fatto e di diritto all'interno del preteso stabilimento d'impresa in Germania non sono rilevanti. Il reddito e la sostanza di C. e D. non possono essere attribuiti ad uno stabilimento d'impresa in Germania ma vanno imposti – come giustamente ritenuto dall'istanza inferiore – al domicilio fiscale principale del ricorrente.