

SUPSI

Novità fiscali

dicembre 2010

Indice

<u>Novità legislative federali e cantonali</u>	<u>2</u>
<u>Imprese svizzere – Quali obblighi informativi nei confronti delle imprese italiane?</u>	<u>8</u>
<u>Violazione del principio di non discriminazione nei rapporti italo-svizzeri?</u>	<u>10</u>
<u>Svizzera: negoziati in corso con la Germania e il Regno Unito in ambito fiscale</u>	<u>14</u>
<u>Lista “Vaduz” e lista “Falciani”: sono prova di evasione fiscale?</u>	<u>17</u>
<u>Nuove regole per il Transfer pricing</u>	<u>19</u>
<u>Lanciate nuove iniziative cantonali per l’introduzione di un’imposta federale sulle successioni e sulle donazioni</u>	<u>23</u>
<u>Corsi di aggiornamento in ambito fiscale</u>	<u>25</u>

Novità legislative federali e cantonali

Una panoramica sui diversi cambiamenti in ambito di imposte dirette

I. Novità legislative federali

Dal 1. gennaio 2011 sono previste importanti novità legislative per quanto riguarda la Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito "LIFD") e la Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (di seguito "LAID"). Il legislatore federale ha infatti apportato diversi cambiamenti riguardanti gli effetti della progressione a freddo, le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza, la deducibilità dei versamenti ai partiti e, infine, l'imposizione della famiglia. Si segnala inoltre l'entrata in vigore, sempre con effetto al 1. gennaio 2011, dell'ultimo pacchetto di misure previste dalla Riforma II dell'imposizione delle imprese.

a) La compensazione della progressione a freddo

La compensazione della progressione a freddo avviene quando il reddito imponibile del contribuente è tassato con un'aliquota superiore, nonostante il suo reddito sia aumentato soltanto nominalmente, ovvero in misura corrispondente al rincaro. Finora il Consiglio federale doveva adeguare le tariffe e le deduzioni quando l'indice nazionale dei prezzi al consumo raggiungeva il 7% dall'ultimo adeguamento (articolo 215 capoverso 2 LIFD, in vigore fino al 31 dicembre 2010). L'ultima compensazione degli effetti della progressione a freddo è avvenuta per il periodo fiscale 2006 in base all'indice nazionale dei prezzi al consumo del 2004.

Il 25 settembre 2009 le Camere federali hanno deciso, con effetto al 1. gennaio 2011, che il rincaro ai fini dell'imposta federale diretta verrà adeguato ogni anno dal Dipartimento federale delle finanze (di seguito "DFF") in base alla modifica dell'articolo 215 capoverso 2 LIFD. Il DFF ha pubblicato lo scorso 4 ottobre nell'Ordinanza sulla progressione a freddo (di seguito "OPFr") e in quella sull'imposta alla fonte (di seguito "OIFo") i nuovi importi valevoli per il periodo fiscale 2011:

Tariffe e deduzioni	2010	2011	Disposizione
Deduzione personale dei coniugi	2'500 franchi	2'600 franchi	articolo 213 capoverso 1 lettera c LIFD articolo 7 lettera c OPFr
Deduzione per doppio reddito dei coniugi	7'600-12'500 franchi	8'100-13'200 franchi	articolo 212 capoverso 2 LIFD articolo 6 capoverso 2 OPFr
Deduzione per figli e persone bisognose a carico	6'100 franchi	6'400 franchi	articolo 213 capoverso 1 lettere a e b LIFD articolo 7 lettera a e b OPFr
Oneri assicurativi e interessi dei capitali a risparmio con il versamento di contributi previdenziali (solo per i coniugi)	3'300 franchi	3'500 franchi	articolo 212 capoverso 1 LIFD articolo 6 capoverso 2 OPFr
Oneri assicurativi e interessi dei capitali a risparmio senza il versamento di contributi previdenziali (solo per i coniugi)	4'950 franchi	5'250 franchi	articolo 212 capoverso 1 LIFD articolo 6 capoverso 2 OPFr
Tariffe dei coniugi e degli altri contribuenti	-	Rincaro del 5.16%	articolo 214 LIFD articolo 5 OPFr
Beneficiari di prestazioni in capitale domiciliati all'estero	-	Rincaro del 5.16%	articolo 11 OIFo appendice n. 3 OIFo

Articolo 215 capoverso 2 LIFD

Il Dipartimento federale delle finanze adegua ogni anno le tariffe e le deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo. È determinante lo stato dell'indice il 30 giugno prima dell'inizio del periodo fiscale. L'adeguamento è escluso se l'andamento del rincaro è negativo. La compensazione in caso di rincaro negativo è effettuata sulla base dell'ultimo adeguamento.

b) Le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza

Dal 1. gennaio 2011 i beneficiari di prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza professionale saranno imposti in base alle tariffe più basse previste dall'articolo 214 LIFD (*postnumerando*) e non più, come finora

previsto, in base alle tariffe di cui all'articolo 36 LIFD (*praenumerando*). Come anche sottolineato dal Consiglio federale il cambiamento si è reso necessario a causa di una svista legislativa (cfr. Messaggio del Consiglio federale del 6 marzo 2009, n. 09.032, pagina 1355).

Articolo 38 capoverso 2 LIFD

L'imposta è calcolata su un quinto della tariffa secondo l'articolo 214 capoversi 1 e 2.

c) La deducibilità fiscale dei versamenti ai partiti

Già oggi, in 15 Cantoni, sono presenti delle disposizioni che consentono la deduzione fiscale dei versamenti ai partiti e delle quote di membro di un partito. Con una decisione del 7 giugno 2007, il Tribunale federale è giunto alla conclusione che nella LAID non vi è una base legale per ammettere una simile deduzione. Il 12 giugno 2009 le Camere federali hanno dunque approvato una modifica della LIFD e della LAID, la quale aggiunge all'elenco delle deduzioni generali che possono essere fatte valere dalle persone fisiche "i contributi dei membri e i versamenti ai partiti" (articolo 33 capoverso 1 lettera *i* LIFD, articolo 9 capoverso 2 lettera *I* LAID). Con queste espressioni si intendono rispettivamente le quote versate a titolo di membro di un partito e le donazioni a favore di un partito come anche i cosiddetti contributi di mandato (cfr. Rapporto del Consiglio degli Stati del 17 giugno 2008, n. 06.463, pagina 6576). Ai fini dell'imposta federale diretta sarà ammessa, a partire dal 1. gennaio 2011, una deduzione massima di 10'000 franchi, la quale dovrà essere debitamente comprovata.

Le condizioni alternative per beneficiare della deduzione prevista dalla nuova normativa sono le seguenti:

- il partito è iscritto nel registro conformemente all'articolo 76a della Legge federale sui diritti politici, nella quale sono indicate le condizioni che un partito deve soddisfare per essere iscritto nel registro dei partiti della Cancelleria federale; *oppure*
- il partito è rappresentato in un parlamento cantonale; *oppure*
- il partito ha ottenuto almeno il 3% dei voti nell'ultima elezione di un parlamento cantonale.

Ai Cantoni è data invece la possibilità di stabilire un importo diverso da quello federale, ma saranno tenuti ad adeguare la loro legislazione tributaria al più tardi entro il 1. gennaio 2013 (articolo 72k LAID).

Nel Canton Ticino, la deduzione in questione è già ammessa dalla prassi, in base ad un'interpretazione della nozione di pubblica utilità tale da farvi rientrare anche i partiti politici. L'entrata in vigore dell'articolo 9 capoverso 2 lettera *I* LAID renderà tale prassi conforme al diritto federale.

Articolo 33 capoverso 1 lettera *i* LIFD / Articolo 9 capoverso 2 lettera *I* LAID

Sono dedotti dai proventi:

i / I. fino a concorrenza di un importo di 10 000 franchi (*LIFD*) / di un importo stabilito dal diritto cantonale (*LAID*), i contributi dei membri e i versamenti ai partiti:

1. iscritti nel registro dei partiti conformemente all'articolo 76a della Legge federale del 17 dicembre 1976 sui diritti politici,
2. rappresentati in un parlamento cantonale, o
3. che hanno ottenuto almeno il 3 per cento dei voti nell'ultima elezione di un parlamento cantonale.

d) Lo sgravio fiscale delle famiglie con figli

La modifica più dibattuta dalle Camere federali è stata quella riguardante lo sgravio fiscale per le famiglie con figli, approvata il 25 settembre 2009 e che esplicherà i suoi effetti dal 1. gennaio 2011. Con lo scopo di migliorare l'equità fiscale tra le persone con e quelle senza figli, il parlamento federale ha voluto agire sul fronte delle deduzioni.

Una **prima novità** consiste nell'introduzione di una terza tariffa per persone che hanno figli o persone bisognose a carico, la quale si affianca alle tariffe ordinarie applicabili ai coniugi e alle persone sole. La terza tariffa si basa sulla vigente tariffa per i coniugi, il cui ammontare dell'imposta viene in seguito ridotto di 250 franchi per ogni figlio o persona bisognosa a carico (articolo 214 capoverso 2^{bis} LIFD).

Articolo 214 capoverso 2^{bis} LIFD

Il capoverso 2 si applica per analogia ai coniugi viventi in comunione domestica, nonché ai contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale. L'ammontare dell'imposta calcolato in questo modo è ridotto di 250 franchi per ogni figlio e ogni persona bisognosa.

Una **seconda novità** riguarda invece l'introduzione di una nuova deduzione per la cura dei figli che non hanno ancora compiuto i 14 anni, fino ad un massimo di 10'000 franchi ai fini dell'imposta federale diretta; ai Cantoni è invece lasciata la possibilità di stabilire importi diversi (articolo 212 capoverso 2^{bis} LIFD, articolo 9 capoverso 2 lettera *m* LAID). Allo stato attuale già 24 dei 26 Cantoni dispongono, in conformità dell'articolo 72c LAID, di una deduzione analoga, ad eccezione di Svitto e Ticino. La dottrina e la giurisprudenza maggioritarie escludono che le spese, sostenute dai genitori per affidare i loro figli ad una terza persona che se ne occupi mentre essi lavorano, rientrino fra i costi per il conseguimento del reddito, cioè fra quei costi che sono causalmente legati al conseguimento del reddito del lavoro o della professione dei genitori. Infatti, nella nozione di costi per il conseguimento del reddito rientrano solo quelle spese che sono in relazione diretta con lo svolgimento di una determinata attività lucrativa e non anche quelle che costituiscono una semplice condizione indiretta per l'esercizio di una qualsiasi attività lucrativa.

Sulla base di queste considerazioni, il parlamento federale ha approvato una nuova disposizione che permetterà di dedurre le spese sostenute per la cura dei figli, sempre che queste spese abbiano un nesso causale diretto con l'attività lucrativa, la formazione o l'incapacità d'esercitare attività lucrativa dei genitori. Nel caso di un lavoro a tempo parziale potranno essere dedotte unicamente le spese sopportate durante il tempo di lavoro. Inoltre le spese di cura dei figli sostenute all'infuori del tempo di lavoro o di formazione dei genitori, quali ad esempio i costi di baby-sitting la sera o il fine settimana, non potranno essere ammesse fiscalmente. Inoltre, qualora un bambino non dovesse vivere con i suoi genitori o con uno dei genitori, bensì ad esempio con un parente o con una terza persona, che assume i compiti dei genitori e si occupa del bambino, anch'essa potrà richiedere la deduzione. Spetterà al contribuente fornire i relativi giustificati atti a comprovare la deduzione per le spese di cura (cfr. Messaggio del Consiglio federale del 6 marzo 2009, n. 09.045, pagina 4130 e seguente).

I Cantoni saranno tenuti ad inserire nelle proprie legislazioni tributarie la deduzione per la cura dei figli al più tardi entro il 1. gennaio 2013 (articolo 72i LAID).

Articolo 212 capoverso 2^{bis} LIFD / Articolo 9 capoverso 2 lettera *m* LAID

Dai proventi sono dedotte le spese comprovate, ma al massimo 10 000 franchi (*LIFD*) / fino a un importo stabilito dal diritto cantonale (*LAID*), per la cura prestata da terzi a ogni figlio che non ha ancora compiuto i 14 anni e vive in comunione domestica con il contribuente che provvede al suo sostentamento, sempre che queste spese abbiano un nesso causale diretto con l'attività lucrativa, la formazione o l'incapacità d'esercitare attività lucrativa del contribuente.

La **terza novità** è rappresentata dalla possibilità per i genitori che vivono separatamente, ma che hanno figli a carico, di ripartirsi in parti uguali la deduzione sociale, a condizione che non sia fatta valere alcuna deduzione per le spese di mantenimento, e ciò per non concedere un ulteriore sgravio fiscale. Per potersi ripartire equamente la deduzione sociale per figli a carico non è necessaria la custodia alternata, in quanto la stessa sarebbe difficilmente accertabile dall'autorità di tassazione, bensì è sufficiente dimostrare l'esercizio in comune dell'autorità parentale.

Articolo 213 capoverso 1 lettera *a* LIFD

Sono dedotti dal reddito netto:

- a. per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede, 6100 franchi (stato dell'indice 31 dicembre 2004); se i genitori sono tassati separatamente, questa deduzione è ripartita a metà tra i genitori se esercitano l'autorità parentale comune sul figlio e se per il figlio non sono fatti valere alimenti secondo l'articolo 33 capoverso 1 lettera c;

L'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito "AFC") sta attualmente elaborando una nuova circolare sull'imposizione dei coniugi e della famiglia per meglio spiegare gli effetti fiscali delle nuove disposizioni. La prima bozza di circolare, già consultabile nell'*homepage* dell'AFC, è composta da una sessantina di pagine ed è volta a chiarire i molteplici aspetti, tra i quali: le regole di assoggettamento, l'imposizione come unico contribuente della famiglia e gli aspetti da considerare per coloro che hanno figli minorenni, le successioni fiscali e le responsabilità solidali, il diritto alle deduzioni per coniugi, concubini e divorziati che hanno figli a carico, le diverse tariffe applicabili, la situazione procedurale e il diritto penale fiscale.

e) L'ultimo pacchetto delle misure contenute nella Riforma II dell'imposizione delle imprese

Infine, dal 1. gennaio 2011, entrerà in vigore l'ultimo pacchetto di misure della Riforma II dell'imposizione delle imprese, che contiene:

- il differimento dell'imposizione in caso di trasferimento di immobili dalla sostanza commerciale alla sostanza privata e il differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di divisione ereditaria (articolo 18a LIFD, articolo 8 capoverso 2^{bis}-2^{quater} LAID);
- il principio degli apporti di capitale che consente il rimborso esente da imposta di tutti gli apporti di capitale effettuati dal titolare di quote, compresi gli aggi finora imponibili (articoli 20 capoverso 3 e 125 capoverso 3 LIFD, articolo 7b LAID);
- le agevolazioni negli acquisti sostitutivi in caso di riorientamento dell'impresa (articoli 30 capoverso 1 e 64 capoversi 1 e 1^{bis} LIFD, articolo 8 capoverso 4 e 24 capoverso 4^{bis} LAID);
- l'attenuazione degli utili di liquidazione per gli indipendenti che cessano definitivamente la loro attività lucrativa dopo il compimento dei 55 anni o per incapacità di esercitare tale attività (articolo 37b LIFD, articolo 11 capoverso 5 LAID);
- l'estensione della riduzione per partecipazioni mediante la diminuzione della quota di partecipazione dal 20 al 10% (articoli 62 capoverso 4, 69 e 70 capoverso 4 lettera b LIFD, articolo 28 capoversi 1, 1^{bis} e 1^{ter} LAID);
- la valutazione dei beni immateriali e della sostanza mobiliare appartenenti alla sostanza commerciale al valore determinante ai fini dell'imposta sul reddito (articolo 14 capoverso 3 LAID).

Per un approfondimento sulle nuove disposizioni sopraelencate si rimanda all'opera curata da Norberto Bernardoni e Pietro Bortolotto, intitolata *La Fiscalità dell'azienda nel diritto federale e cantonale ticinese*.

II. Novità legislative cantionali

Nel corso degli ultimi mesi alcuni Cantoni hanno preso importanti decisioni in materia di fiscalità: Basilea Città, Neuchâtel e Uri hanno abbassato il loro carico fiscale, l'esecutivo del Canton Friburgo ha deciso di continuare con la politica di sgravi fiscali e Ginevra ha invece approvato un progetto di legge per un'amnistia fiscale cantonale.

a) Canton Basilea Città

Il parlamento del Canton Basilea Città ha approvato (i) una riduzione dell'aliquota marginale ai fini dell'imposta sul reddito applicabile al ceto medio, la quale scenderà progressivamente dall'attuale 23.5% al 22.25% nel corso dei prossimi periodi fiscali; (ii) un importante aumento delle deduzioni sociali ai fini dell'imposta sulla sostanza, le quali passeranno da 100'000 a 150'000 per i coniugi, da 50'000 a 75'000 per gli altri contribuenti e da 7'500 a 15'000 per ogni figlio a carico; (iii) una riduzione dell'aliquota ai fini dell'imposta sull'utile, la quale scenderà gradualmente dal 22 al 20%. Quest'ultima misura avrà effetto a partire dal 1. gennaio 2011, mentre le altre due a partire dal 1. gennaio 2012.

b) Canton Neuchâtel

Il 1. settembre 2010 il parlamento del Canton Neuchâtel ha invece approvato integralmente il disegno di legge proposto dall'esecutivo volto (i) a diminuire il carico fiscale delle persone giuridiche negli anni a venire e (ii) ad attenuare gli effetti della doppia imposizione economica (per un approfondimento cfr. Novità fiscali – maggio 2010, pagina 9 e seguente). L'entrata in vigore delle diverse modifiche di legge è stata scaglionata su diversi anni, alcune anche retroattivamente al 1. gennaio 2010.

c) Canton Uri

Il popolo urano ha largamente accettato, con votazione popolare del 26 settembre 2010, la revisione generale della legge tributaria cantonale che prevede un abbassamento generale delle imposte dirette di Cantone e Comuni (per un approfondimento cfr. Novità fiscali – giugno 2010, pagina 7 e seguente).

Si rileva tuttavia che il parlamento ha apportato alcune modifiche rispetto al progetto iniziale proposto dall'esecutivo cantonale, il quale è poi stato oggetto della votazione popolare. In particolare si segnala che (i) lo sgravio del 40% per i redditi provenienti da partecipazioni qualificate voluto dal Governo per conformarsi alle disposizioni dell'imposta federale diretta è stato, invece, mantenuto invariato al 60% dal parlamento; (ii) l'aliquota dell'imposta sulla sostanza (Cantone e Comuni) è stata ridotta dal 2.6 al 2.3‰ (invece che al 2.1‰ come proposto inizialmente dall'esecutivo); (iii) le deduzioni sociali ai fini dell'imposta sulla sostanza sono state aumentate a 100'000 franchi (invece di 90'000) per le persone sole, a 200'000 franchi (invece di 180'000) per quelle coniugate e a 30'000 franchi per ogni figlio a carico (invece di nessun aumento).

Le modifiche avranno effetto a partire dal 1. gennaio 2011.

d) Canton Friburgo

Il 27 settembre l'esecutivo del Canton Friburgo ha annunciato la volontà, in considerazione del buono stato di salute delle proprie finanze, di abbassare nuovamente le imposte per il 2011. Le misure indicate dall'esecutivo riguardano (i) un alleggerimento per tutti i contribuenti coniugati o con figli/persone bisognose a carico, la cui tariffa ai fini dell'imposta sul reddito verrà ritoccata verso il basso attraverso l'applicazione di uno splitting integrale (50% in luogo del 56%); (ii) una diminuzione del carico fiscale ai fini dell'imposta sulla sostanza stimata tra il 5 e il 10%; (iii) una riduzione del 10% del carico fiscale delle persone giuridiche ai fini dell'imposta sull'utile e sul capitale.

e) Canton Ginevra

Il 24 settembre il parlamento del Canton Ginevra, nonostante il parere contrario dell'esecutivo, ha approvato un progetto di legge concernente l'amnistia fiscale cantonale (per un approfondimento cfr. Novità fiscali – maggio 2010, pagina 13 e seguente), il quale riprende in buona sostanza il disegno di legge presentato dal governo ticinese nel mese di febbraio 2010 con un'attenuazione delle aliquote fino al 70% per i redditi e le sostanze oggetto della procedura di recupero d'imposta, esteso agli ultimi dieci periodi d'imposta.

L'amnistia fiscale del Canton Ginevra prevede (i) uno sconto del 70% sulle aliquote, se le autodenuce presentate all'autorità fiscale avvengono tra il 1. gennaio 2010 e il 31 dicembre 2011; (ii) uno sconto del 60% sulle aliquote, se avvengono tra il 1. gennaio 2012 e il 31 dicembre 2012; (iii) una piena esenzione per i casi cosiddetti "bagatella", vale a dire sui redditi sottratti riferiti ad un patrimonio inferiore ad 80'000 franchi (come attuato anche dal Canton Giura); (iv) l'entrata in vigore con effetto retroattivo al 1. gennaio 2010.

Si rileva inoltre che il Dipartimento delle finanze del Canton Ginevra, il quale ha redatto un perizia per verificare la compatibilità dell'amnistia fiscale cantonale con il diritto federale superiore, è giunto alla conclusione che questa disposizione è contraria sia alla Costituzione federale sia alla LAID; per contro l'Ordine romando degli esperti fiscali diplomati si è espresso a favore della disposizione senza ravvisare alcun problema di compatibilità con la LAID.

Spetterà ora al popolo esprimersi sul progetto di amnistia, anche se non è escluso un ricorso al Tribunale federale nel caso in cui il progetto venisse accolto.

Per maggiori informazioni:

- Amministrazione federale delle contribuzioni; Progetto di circolare, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), del 19 luglio 2010, in: <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=it> [20.12.2010]
- Bernardoni Norberto e Bortolotto Pietro; La fiscalità dell'azienda nel diritto federale e cantonale ticinese; Tipografia Tipo Print di Roncoroni + Sulmoni e Co., Mendrisio 2010, in: <http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/Bernardoni-Bortolotto.pdf> [20.12.2010]
- Canton Basilea Città; Decisioni dell'11 novembre 2010 del Gran Consiglio, in: <http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100370/000000370854.pdf> [20.12.2010]
<http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100370/000000370837.pdf> [20.12.2010]
<http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100370/000000370835.pdf> [20.12.2010]
- Canton Friburgo; Comunicato e conferenza stampa del 27 settembre 2010, in: http://appl.fr.ch/friactu_inter/handler.ashx?fid=3151 [20.12.2010]
http://appl.fr.ch/friactu_inter/handler.ashx?fid=3181 [20.12.2010]
- Canton Ginevra; Progetti di legge tributaria PL 10657-A, settembre 2010, in: <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10657A.pdf> [20.12.2010]
- Canton Neuchâtel; Modifiche della legge tributaria cantonale, settembre 2010, in: <http://www.ne.ch/neat/site/jsp/rubrique/rubrique.jsp?StyleType=bleu&DocId=33464> [20.12.2010]
- Canton Uri; Oggetto della votazione del 26 settembre 2010, in: http://www.ur.ch/dateimanager/botschaft_sept2010_steuergesetz.pdf [20.12.2010]
- Consiglio federale; Messaggio n. 09.032 concernente la modifica della Legge federale sull'imposta federale diretta (Compensazione più rapida degli effetti della progressione a freddo nell'ambito dell'imposta federale diretta), del 6 marzo 2009, in: <http://www.admin.ch/ch/i/ff/2009/1349.pdf> [20.12.2010]
- Consiglio federale; Messaggio n. 09.045 concernente la Legge federale sullo sgravio fiscale delle famiglie con figli, del 20 maggio 2009, in: <http://www.admin.ch/ch/i/ff/2009/4095.pdf> [20.12.2010]
- Consiglio degli Stati; Rapporto della Commissione delle istituzioni politiche n. 06.463; Deducibilità fiscale dei versamenti in favore dei partiti politici, del 17 giugno 2008, in: <http://www.admin.ch/ch/i/ff/2008/6565.pdf> [20.12.2010]
- Dipartimento federale delle finanze; Il Consiglio federale pone in vigore la riforma II dell'imposizione delle imprese con effetto a inizio 2009, Comunicato stampa del 21 maggio 2008; in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=18876> [20.12.2010]
- Pedrolì Andrea; Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, in: Rivista ticinese di diritto (RtiD) II-2009, pagine 557 e seguenti
- Raccolta ufficiale delle leggi federali; Legge federale sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali (Legge sulla riforma II dell'imposizione delle imprese), del 23 marzo 2007, in: <http://www.admin.ch/ch/i/as/2008/2893.pdf> [20.12.2010]
- Raccolta ufficiale delle leggi federali; Legge federale sulla deducibilità fiscale dei versamenti ai partiti del 12 giugno 2009, in: <http://www.admin.ch/ch/i/ff/2009/3771.pdf> [20.12.2010]
- Raccolta ufficiale delle leggi federali; Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), modifica del 25 settembre 2009, in: <http://www.admin.ch/ch/i/as/2010/453.pdf> [20.12.2010]
- Raccolta ufficiale delle leggi federali; Legge federale sullo sgravio fiscale delle famiglie con figli, del 25 settembre 2009, in: <http://www.admin.ch/ch/i/as/2010/455.pdf> [20.12.2010]
- Sentenza del Tribunale federale, n. 2A.647, del 7 giugno 2007

Samuele Vorpe

Docente-ricercatore SUPSI

Imprese svizzere – Quali obblighi informativi nei confronti delle imprese italiane?

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che ogni operazione intercorsa con soggetti svizzeri deve essere oggetto di segnalazione, senza distinzione alcuna

Negli ultimi tempi si sono intensificate le richieste di dati da parte degli operatori italiani ai clienti e fornitori, imprese e professionisti, residenti in Svizzera. A beneficio degli operatori economici svizzeri ci sembra utile fare un po' di chiarezza sul punto.

La prima, e già nota, tipologia di dati attiene l'applicazione della disposizione che vieta alle imprese italiane di dedurre dal reddito imponibile i costi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Stati o territori *black-list* di cui al Decreto ministeriale (di seguito "D.M.") del 23 gennaio 2002. Il D.M. individua alcuni Stati o territori per i quali la presunzione di operare con uno Stato *black-list* si estende ad ogni soggetto economico; altri Stati sono inclusi nella lista con l'esclusione solo di alcune attività; altri Stati, come la Svizzera, rilevano con esclusivo riferimento a taluni soggetti aventi un regime fiscale di favore. Più precisamente, la Svizzera può essere considerata territorio *black-list* solo con riferimento alle "*società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e di domicilio*".

La norma ha natura eccezionale e non può essere sottoposta ad interpretazione estensiva.

Quindi, un operatore italiano è esentato dal verificare la tipologia, l'effettività e le dimensioni dell'attività delle proprie controparti residenti in Svizzera qualora rivestano la forma di società operative a tassazione ordinaria. A queste, l'unico documento richiedibile resta il certificato di piena contribuzione comunale, cantonale e federale rilasciato dall'autorità svizzera. È auspicabile che questo documento venga richiesto al momento dell'instaurarsi del rapporto economico e all'atto di eventuali modifiche dello status fiscale del fornitore.

Esigenze informative diverse nascono invece per le imprese italiane a seguito dell'introduzione degli obblighi di comunicazione periodica all'autorità italiana delle operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi *black-list* di cui al recente Decreto-legge (di seguito "D.L.") n. 40/2010 il cui primo adempimento è stato fissato a far data dal 2 novembre 2010. La norma è esplicitamente finalizzata a contrastare le frodi all'IVA, tipicamente poste in essere con l'utilizzo di società "*cartiere*", ossia società che non svolgono un'effettiva attività d'impresa essendo costituite allo scopo di creare un centro di costo del tutto apparente e cartolare. Ai fini dell'individuazione dei Paesi *black-list* il D.L. n. 40/2010 richiama sia il D.M. del 4 maggio 1999, che annovera una serie di Stati, tra i quali è compresa la Svizzera, rilevanti ai fini della presunzione di residenza in Italia delle persone fisiche, sia il D.M. del 21 novembre 2001, ove, ancora una volta, la Svizzera rileva quale Paese a fiscalità privilegiata con esclusivo riguardo alle "*società non soggette alle imposte cantonali e municipali*".

Prima che l'Agenzia delle Entrate emanasse la Circolare n. 53 del 21 ottobre 2010 a soli 10 giorni dalla entrata in vigore dell'obbligo, proprio con riferimento alla Svizzera, sulla base della lettera della norma, si era ritenuto che il D.M. del 4 maggio 1999 operasse con riferimento agli obblighi di comunicazione delle operazioni intercorse con le persone fisiche, fatta salva la limitazione prevista nel D.M. del 21 novembre 2001 con riguardo ai soggetti svizzeri rivestenti la forma societaria. L'Agenzia delle Entrate, operando a nostro avviso un'interpretazione *contra legem*, ha invece ritenuto che il richiamo della norma ad entrambi i decreti debba interpretarsi nel senso che ogni operazione intercorsa con soggetti svizzeri deve essere oggetto di segnalazione, senza distinzione alcuna.

Questa soluzione difficilmente si concilia con la finalità dell'obbligo di comunicazione (evitare, come abbiamo visto, le frodi carosello) e con l'impianto normativo dei D.M. citati e rischia di creare un aggravio di burocrazia per gli operatori economici, specie per quelli operanti in alcuni settori come quello dei trasporti.

Riteniamo inoltre che estendere gli obblighi di comunicazione anche alle operazioni intercorse con professionisti svizzeri e società svizzere a tassazione ordinaria non tenga conto che la Svizzera ha convenuto con l'Unione europea un'ampia cooperazione (assistenza giudiziaria e amministrativa) nel campo delle imposte indirette e dei dazi nel quadro degli Accordi di associazione alla normativa di Schengen e dell'Accordo bilaterale antifrode.

Infine, resta da valutare quali obblighi di informazione abbia una società svizzera nei confronti della propria controllante o collegata italiana. Ci limitiamo a valutare le novità normative introdotte dalla recente disciplina delle *Controlled foreign companies* (di seguito "CFC") nei confronti delle società svizzere a tassazione ordinaria. Infatti, queste ultime continuano a rimanere formalmente estranee alla lista dei soggetti *black-list* di cui al D.M. del 21 novembre 2001 e, dunque, in linea di principio, non sussistono i presupposti per l'applicazione della disciplina CFC in relazione alle controllate e collegate svizzere fornite della certificazione di piena imposizione ordinaria municipale, cantonale federale.

Qualche problema potrebbe tuttavia porsi in relazione alle ipotesi di controllo (non di mero "collegamento") da parte di una impresa italiana di società "miste", ossia di società che, a fronte di un'attività principale operativa, svolgono, in via accessoria, un'attività che genera *passive income* (gestione attività finanziarie, sfruttamento diritti immateriali, prestazioni di servizi infragruppo).

Ai sensi della disciplina CFC introdotta con il novellato articolo 167, comma 8^{bis}, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito "TUIR") occorrerà infatti verificare se: a) il soggetto controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia; b) se i proventi del soggetto controllato sono composti per più del 50% da *passive income* o da proventi derivanti dalla prestazione di servizi intercompany.

Di norma, le controllate svizzere a tassazione ordinaria non sono riconducibili all'ipotesi prevista dalla disposizione trattandosi di società che svolgono un'attività operativa che non rientra nell'ipotesi delle "società senza impresa".

Il problema tuttavia si pone in relazione, per l'appunto, alle società "miste" a cui la disciplina svizzera consente, parallelamente all'attività principale operativa, di gestire *assets* in via fiduciaria, e, dunque, in regime di tassazione agevolata.

Per queste non sarà più sufficiente che la controllata sottoponga alla controllante il certificato di tassazione piena fornito dall'autorità fiscale svizzera ma sarà opportuno operare una "rivisitazione" dei dati di bilancio e degli *assets* extrabilancio della controllata in ragione delle norme fiscali italiane allo scopo di verificare se la tassazione subita in Svizzera sia effettivamente e non solo formalmente (ossia a prescindere da una mera comparazione tra aliquote) superiore alla metà di quella che la società svizzera avrebbe subito se fosse stata residente in Italia.

Ove questa condizione non si verificasse, la società svizzera, ancorché a tassazione ordinaria, sarebbe soggetta, al pari delle società europee a tassazione ridotta, al vaglio della compatibilità alla disciplina CFC, con conseguente obbligatorietà del cosiddetto "interpello preventivo".

Per maggiori informazioni:

- Agenzia delle Entrate; Circolare 51/E del 6 ottobre 2010, in:
<http://www.agenziaentrate.it/wps/wcm/connect/9da441004437913ca6d8e6b96f40ac5a/circolare+51e.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9da441004437913ca6d8e6b96f40ac5a> [20.12.2010]
- Agenzia delle Entrate; Circolare 53/E del 21 ottobre 2010, in:
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/d524168044653ecca011e8cfb9b086c9/circolare+n++53.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=d524168044653ecca011e8cfb9b086c9> [20.12.2010]

- Decreto del 4 maggio 1999 – Min. Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={88894FCE-AB90-4501-97A3-AEE29BA6C163}> [20.12.2010]
- Decreto del 21 novembre 2001 – Min. Economia e Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={3D3F7236-6EC5-4B38-A428-194B79C86660}> [20.12.2010]
- Decreto del 23 gennaio 2002 – Min. Economia e Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={DB8637F8-989F-47D0-89F4-091E85656A95}> [20.12.2010]
- Decreto del 30 marzo 2010 – Min. Economia e Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={3E70FEC0-87C6-4F4F-AEB4-A2FCECD48819}> [20.12.2010]
- Decreto-legge del 25 marzo 2010 n. 40 – Min. Economia e Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={8F924B08-D4B0-4001-8707-69E42FEC64FA}> [20.12.2010]
- Testo Unico delle Imposte sui Redditi n. 917 del 22 dicembre 1986

Angela Monti

Avvocato tributarista in Milano e Lugano

Violazione del principio di non discriminazione nei rapporti italo-svizzeri?

Le disposizioni della Convenzione italo-svizzera sono oggi rispettate dal diritto interno italiano oppure siamo in presenza di protezionismo fiscale?

Le richieste di attestazione d'imposizione ordinaria per i prestatori di servizi e le società che vendono beni in Italia sono al massimo livello. L'origine di questo aggravio amministrativo che discrimina le aziende svizzere è l'articolo 110 TUIR. In questo contributo ci preme evidenziare come la norma di diritto interno italiano sia in contraddizione con la Convenzione tra Svizzera ed Italia per evitare le doppie imposizioni. Infine ci esprimeremo anche sulle norme relative alle CFC.

I. I tratti distintivi del principio di non discriminazione previsto dal Modello OCSE di Convenzione

L'articolo 24 del Modello OCSE di Convenzione sancisce il “*divieto di discriminazione*” a motivo della nazionalità, garantendo il diritto per la “*parità di trattamento*”.

Prima di entrare nel merito della disposizione stabilita all'articolo 24 del Modello OCSE di Convenzione sul “*divieto di discriminazione*” a motivo della nazionalità, il quale garantisce il diritto alla “*parità di trattamento*”, riteniamo sia opportuno spendere due parole, per fornire una panoramica più completa dell'argomento, sul Trattato che istituisce la Comunità Europea (sebbene la Svizzera non ne faccia parte), ora divenuto Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (di seguito “TFUE”).

Il “*principio di non discriminazione*” così come il “*principio di parità di trattamento*” sono anche diritti garantiti dal TFUE. Questi solidi principi vengono ripresi in più occasioni sia con riferimento alle persone, siano queste fisiche o giuridiche, che con riferimento alle merci, servizi e capitali (cfr. articoli 18, 28, 45, 49, 56 e 63 TFUE). Autorevole dottrina sostiene che l'introduzione nel Trattato della Comunità Europea di una norma contro la discriminazione sia stata *funzionale al raggiungimento degli obiettivi di integrazione economica* ed è dell'idea che *il più grande ostacolo alla realizzazione di questo obiettivo era rappresentato dalla presenza di regole discriminatorie e di pratiche commerciali che, tradizionalmente, erano sempre state sostenute dagli stessi governi nazionali, decisi a proteggere i loro produttori e i loro lavoratori dalla competizione straniera.*

La situazione ante Trattato favoriva l'economia locale e ostacolava uno dei principi fondamentali dell'economia globale, ovvero quello della libera concorrenza.

L'articolo 24 del Modello OCSE prevede che i cittadini di uno Stato contraente, residenti o non residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti (nonostante le disposizioni previste dall'articolo 1 del medesimo Modello), non possono essere assoggettati nell'altro Stato contraente *“ad alcuna imposizione o obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli in cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovano nella stessa situazione, in particolare con riguardo alla residenza.”*

Il Commentario del Modello OCSE, con riferimento all'articolo 24, chiarisce che la fattispecie che vede coinvolte due persone residenti nel medesimo Stato soggette ad un trattamento fiscale differente esclusivamente a motivo della diversa nazionalità è discriminatorio ed è quindi vietato ai sensi del Modello OCSE. Con la terminologia di *“stessa situazione”* ci si riferisce ai contribuenti, siano queste persone fisiche o giuridiche, che si trovano in circostanze sostanzialmente analoghe sia di diritto, che di fatto. Quanto all'espressione *“in particolare con riguardo alla residenza”* si evidenzia che l'elemento della residenza è uno degli elementi fondamentali per stabilire se i contribuenti effettivamente *“si trovano nella stessa situazione”*.

Sebbene da un lato ci si scontra con il *“divieto di discriminazione”*, dall'altro ci si imbatte nel principio della *“parità di trattamento”*; infatti le parole *“[...] non sono assoggettati [...] ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi [...]”* significano che:

- a) l'imposta prelevata sui nazionali e sugli stranieri (ancorché apolidi) che si trovano nella stessa situazione deve rivestire la medesima forma con riferimento sia al presupposto, che al metodo di prelevamento;
- b) l'aliquota deve essere la stessa;
- c) gli adempimenti (vale a dire dichiarazione, scadenze, versamenti, ecc.) non possono essere più onerosi per gli stranieri (ancorché apolidi) che per i nazionali.

I capoversi 1, 2 e 5 dell'articolo 24 del Modello OCSE stabiliscono il principio di non discriminazione fiscale nei confronti delle persone fisiche (capoverso 1), degli apolidi (capoverso 2) e delle imprese controllate (capoverso 5). Tali disposizioni pattizie proibiscono che i cittadini di uno Stato contraente, gli apolidi e le imprese possedute o controllate, direttamente o indirettamente (indipendentemente dalla percentuale di detenzione) da residenti di uno Stato contraente, subiscano un trattamento fiscale nell'altro Stato contraente più oneroso di quello riservato ai soggetti di quello Stato che si trovano in una situazione uguale.

Il capoverso 3 dell'articolo 24 del Modello OCSE invece è incentrato sul trattamento fiscale riservato alle stabili organizzazioni e sancisce che il regime fiscale previsto per una *“stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha nell'altro Stato non può essere in questo altro Stato meno favorevole dell'imposizione a carico delle imprese di detto altro Stato che svolgono la medesima attività.”*

Il capoverso 4 dell'articolo 24 del Modello OCSE riguarda invece *“gli interessi, i canoni e le altre spese pagati da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente”* e prevede che gli stessi *“sono deducibili, ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero stati pagati ad un residente del primo Stato.”*

L'obiettivo di tale disposizione è volto a porre fine ad una forma di discriminazione, altrimenti gli Stati potrebbero riconoscere totalmente la deducibilità di interessi, canoni e compensi vari relativi a cessioni di beni e/o prestazioni di servizio ricevute, solo se il beneficiario fosse residente nel medesimo Stato, e quindi limitare o vietare la loro deducibilità se il beneficiario non fosse residente.

È comunque lasciata facoltà ai singoli Stati di modificare queste disposizioni per evitarne l'utilizzo a scopo elusivo, chiedendo comunque di attenersi al cosiddetto *“arm's length principle”*.

Trattandosi di un Modello di Convenzione contro la doppia imposizione sui redditi e sul patrimonio, il medesimo trattamento fiscale è applicabile anche ai debiti. Vediamo più nel dettaglio che:

- il capoverso 1 dell'articolo 9 del Modello OCSE consente – nel caso in cui ricorrono precise e particolari condizioni – al legislatore nazionale di ricomprendere negli utili di un'impresa associata quei redditi che essa avrebbe dovuto conseguire e che non ha prodotto per le particolari condizioni pattuite;
- il capoverso 6 dell'articolo 11 del Modello OCSE prevede allo stesso modo la possibilità di rettificare gli utili di un'impresa qualora l'ammontare degli interessi sia superiore, in virtù di particolari relazioni;
- il capoverso 1 dell'articolo 12 del Modello OCSE stabilisce che i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono assoggettabili unicamente nello Stato di residenza del percipiente a condizione che questo sia il beneficiario effettivo.

Il capoverso 4 di detto ultimo articolo prevede una clausola antielusiva. Nello specifico stabilisce che le disposizioni previste dal medesimo paragrafo si applicano solo in parte qualora, in presenza di particolari rapporti vigenti tra l'agente pagatore e il beneficiario effettivo, l'ammontare dei canoni eccede l'ammontare che sarebbe stato pattuito in assenza di tali relazioni privilegiate. In tale circostanza detta disposizione trova applicazione solo per la parte eccedente l'ammontare, parte che verrà verosimilmente riqualificata quale dividendo e tassata in quanto tale secondo la legislazione internazionale vigente.

Traiamo una prima conclusione dicendo che le norme internazionali, di rango superiore alle norme interne, fanno il possibile per cercare di creare un mercato unico ponendo divieti e limiti molto chiari, quali il divieto di discriminazione e favorendo le varie libertà di circolazione e stabilimento, principi fondamentali per garantire un mercato unico basato sulla libera concorrenza.

Visto quanto sopra, non ci si spiega come l'Amministrazione finanziaria italiana sempre più spesso riesca invece a imporre delle norme interne che non tengono conto (se non in misura residuale) delle norme internazionali.

A tale riguardo l'articolo 169 TUIR prevede l'applicazione delle norme di diritto interno, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, qualora siano più favorevoli per il contribuente.

A ciò si aggiunge che l'articolo 75 del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito "D.P.R.") del 29 settembre del 1973, n. 600, dispone che nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.

In merito riportiamo il testo del professor Marco Piazza in una delle sue innumerevoli pubblicazioni facendo riferimento proprio all'articolo 169 TUIR (allora articolo 128) e all'articolo 75 D.P.R. n. 600:

"[...] quest'ultima norma deve essere considerata implicitamente abrogata dal citato articolo 128. La relazione governativa all'articolo 128 precisa, infatti che la norma contenuta nell'articolo 75 del D.P.R. n. 600/73 citato se intesa alla lettera, sarebbe del tutto superflua, giacché l'obbligo di osservare gli accordi internazionali, anche in deroga alla legislazione interna, deriva dalle leggi che li rendono esecutivi in Italia. È perciò che la disposizione è stata costantemente riferita agli accordi contro la doppia imposizione internazionale e interpretata nel senso che questi, ai fini delle imposte dovute in Italia, non pregiudicano l'applicazione di norme interne più favorevoli al contribuente [...]."

Il professor Marco Piazza conclude infine indicando *"che le convenzioni internazionali prevalgono, comunque, sulla norma interna, salvo che questa non sia più favorevole al contribuente."*

Per completezza ricordiamo da ultimo che la stessa Costituzione Italiana (articolo 117) sancisce che *"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali."*

II. La normativa italiana sull'indeducibilità dei costi viola l'articolo 24 del Modello OCSE?

Abbiamo esposto i principi del diritto internazionale ed esaminato la portata del divieto di discriminazione. Ora veniamo al diritto interno italiano. Una delle norme più fastidiose nelle relazioni commerciali è senza dubbio l'articolo 110, comma 10, TUIR secondo il quale *"non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o*

territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168^{bis}."

Alla Svizzera, che rientra negli Stati *black-list*, si applica la disposizione di cui sopra limitatamente alle società con imposizione privilegiata (società holding, amministrazione e ausiliarie) e mai per le società imposte ordinariamente. Ma la realtà sul terreno mostra che la creatività dell'Amministrazione finanziaria italiana è molto fervida ed è giunta ad argomentare, con la cosiddetta teoria del *ruling* negativo, che società svizzere che potrebbero, in diritto, beneficiare dei regimi fiscali privilegiati e che vi rinunciano sono potenzialmente *black-listed*, oppure che il passaggio da una tassazione agevolata ad una ordinaria è frutto di un *ruling* e rappresenta quindi un privilegio. Tali "*arrampicate sui vetri*" ben mostrano un'acredine che va ben oltre la ragionevolmente comprensibile voglia di lottare contro i paradisi fiscali; ormai giunta ad ostacolare le normali relazioni commerciali, anche con aziende imposte ordinariamente in Svizzera.

Tutto ciò porta ad un aggravio amministrativo burocratico non indifferente il cui onere è sia a carico della controparte svizzera sia dell'acquirente italiano. Infine pure l'autorità fiscale svizzera, e in particolare quella ticinese, subisce un aggravio amministrativo non indifferente.

Eppure la norma convenzionale illustrata in questo testo, di rango superiore al diritto interno italiano, vieta la discriminazione. Sembrerebbe addirittura un caso scolastico, dove la norma protezionistica di diritto interno viene chiaramente surclassata dai principi superiori e concordati con un accordo internazionale. L'arbitrio di trattare diversamente la deducibilità di determinati costi, accettati in Italia, ma non accettabili quando pagati alla Svizzera, rientra nella sfera protetta dall'articolo 24 del Modello OCSE, che corrisponde all'articolo 25 della Convenzione italo-svizzera contro la doppia imposizione, e permette, a nostro giudizio, di disapplicare l'articolo 110, comma 10, TUIR anche nel caso in cui la controparte sia una società ad imposizione privilegiata.

III. La disciplina CFC viola l'articolo 7 del Modello OCSE?

L'Italia sempre più spesso tende ad attrarre sul proprio territorio l'utile realizzato (e non distribuito) da aziende estere solo perché possedute da una holding italiana (per effetto del regime CFC) previo il realizzarsi delle condizioni minime richieste dalla norma interna italiana (articoli 167 e 168 TUIR).

L'articolo 7 del Modello di Convenzione OCSE dispone che "*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.*"

Nello specifico, la Convenzione italo-svizzera contro la doppia imposizione riprende testualmente l'articolo 7 del Modello OCSE. Una norma di diritto interno può combattere naturalmente i casi di elusione d'imposta, ma non può giungere all'arbitrio solo per contrastare un livello d'imposizione più basso.

Viene qui stabilito il principio fondamentale secondo cui un'impresa residente in uno Stato non può essere tassata nell'altro Stato per l'attività ivi svolta, se non vi opera mediante una stabile organizzazione come definita dall'articolo 5 del Modello OCSE, rispettivamente dall'articolo 5 della Convenzione italo-svizzera, con la dicitura di tipo esclusiva "*soltanto*". Significa che su base convenzionale soltanto lo Stato di residenza di una società (assumendo che non ci siano stabili organizzazioni) impone l'utile societario. Senza queste norme basilari, non servirebbe a nulla firmare una convenzione contro le doppie imposizioni tra Paesi vicini. Eppure, da anni oramai, anche le norme CFC ostacolano i rapporti di buon vicinato e ancora una volta in contraddizione con il diritto superiore.

IV. Conclusioni

Abbiamo visto che la norma interna relativa all'ineducibilità dei costi (articolo 110, comma 10, TUIR) è contraria al divieto di discriminazione sottoscritto tra Italia e Svizzera nella Convenzione contro la doppia imposizione in vigore, come pure che le norme CFC (articoli 167 e 168 TUIR) sono contrarie al diritto impositivo esclusivo per le società residenti in Svizzera protetto convenzionalmente. Significa che il legislatore italiano ha anteposto interessi protezionistici al momento dell'emanazione di leggi interne.

Ci sono due speranze: la prima è che i tribunali in Italia prima o poi sanzionino il diritto interno scardinandolo con il diritto convenzionale; la seconda è che, nelle attuali trattative con il Paese vicino, questi temi che creano molti problemi alle aziende vengano una volta per tutte risolti.

Per maggiori informazioni:

- 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, in: <http://www.admin.ch/ch/i/rs/i6/0.672.945.41.it.pdf> [20.12.2010]
- Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600; in: <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={178F0CBC-1969-49F3-974E-7C0E87B9A568}> [20.12.2010]
- Garbarino Carlo; Manuale di tassazione internazionale, Capitolo VII, Il diritto tributario comunitario, IPSOA, 2008
- Piazza Marco; Guida alla fiscalità internazionale, Capitolo 7, Tassazione dei soggetti non residenti in Italia. Principi generali, Il Sole 24 Ore, Milano 2001
- Testo Unico delle Imposte sui Redditi n. 917 del 22 dicembre 1986

Giordano Macchi

*Dipl. Math. ETH, Lic. sc. econ., Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law
Direttore KPMG SA*

Kindah Bourhan

*Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law
Manager KPMG SA*

Svizzera: negoziati in corso con la Germania e il Regno Unito in ambito fiscale

Un aggiornamento della situazione

I. Introduzione

Dopo la svolta del 13 marzo 2009 con cui il Consiglio federale ha annunciato di adottare lo standard dell'OCSE in materia di assistenza amministrativa, in modo tale da introdurre nelle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione una collaborazione da parte della Svizzera su domanda e in casi concreti (eliminando quindi la precedente distinzione tra sottrazione e frode fiscale), le prime convenzioni con tali clausole estese di assistenza già sono entrate in vigore (segnatamente con Francia e Spagna il 4 novembre 2010), e numerosi messaggi sono stati approvati.

Rispetto a tale modello di assistenza, le negoziazioni con due Paesi, Germania e Regno Unito, delineano delle forme di collaborazione in materia fiscale (con riferimento in particolare ai risparmi detenuti presso Banche svizzere) ancora più avanzate e presentano delle significative novità, che possono essere così riassunte:

- introduzione di un'imposta liberatoria in Svizzera;
- apertura dei mercati delle prestazioni finanziarie dei Paesi contraenti per gli operatori svizzeri;
- allargamento dell'assistenza amministrativa.

II. La dichiarazione con la Germania per avviare negoziati in ambito fiscale

Con la sottoscrizione della dichiarazione comune del 27 ottobre 2010, Svizzera e Germania hanno convenuto di avviare negoziati sull'estensione della cooperazione transfrontaliera in ambito fiscale e sul miglioramento dell'accesso al mercato per le banche, che dovrebbero essere avviati all'inizio del 2011.

Secondo quanto espresso dal Consiglio federale, il risultato dei negoziati verrà sottoposto per approvazione al Parlamento, ancora aperta è invece la questione se la relativa delibera dell'Assemblea federale sarà soggetta a referendum facoltativo (come è stato il caso con le nuove convenzioni contro la doppia imposizione).

Le parti hanno espresso le finalità secondo cui i contribuenti tedeschi non dovranno più essere dissuasi dal tenere un conto in Svizzera e la prospettiva di possibili sottrazioni d'imposta non dovrà più influire sugli investimenti degli stessi contribuenti. La Svizzera e la Germania hanno definito una soluzione che, secondo quanto espresso nella loro dichiarazione, da un canto, rispetta durevolmente la sfera privata dei clienti bancari e, dall'altro, garantisce anche la riscossione di pretese fiscali giustificate. In tal modo si otterrebbe una soluzione che, secondo le parti, equivarrebbe a lungo termine allo scambio automatico di informazioni per i redditi da capitali, vale dire al modello di collaborazione posto dall'Unione europea.

La soluzione, i cui dettagli dovrebbero essere disciplinati in occasione dei negoziati, contiene in particolare i seguenti punti:

- *regolarizzazione del passato*: i patrimoni che non sono mai stati tassati nel passato devono essere regolarizzati;
- *imposta liberatoria per il futuro*: i redditi futuri dovrebbero essere assoggettati a un'imposta liberatoria, la cui aliquota dovrà ancora essere stabilita. L'imposta liberatoria è un'imposta alla fonte. Con il suo versamento, l'obbligo fiscale nei confronti dello Stato di domicilio è generalmente soddisfatto;
- allo scopo di impedire possibili elusioni viene convenuta un'assistenza amministrativa estesa, secondo la quale le autorità tedesche possono presentare domande che contengano il nome del cliente ma non necessariamente quello della banca. In termini numerici queste domande sono limitate e richiedono una motivazione plausibile. La ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni, la cosiddetta "*fishing expedition*", è esclusa;
- la Svizzera e la Germania sono intenzionate a risolvere la questione dell'accesso ai mercati di entrambi i Paesi per gli istituti finanziari;
- dovrà essere risolta la problematica dell'acquisto dei dati rubati;
- il pacchetto include la soluzione della questione di possibili procedimenti penali contro i collaboratori delle banche.

Con la procedura proposta la Svizzera ha dichiarato di attuare in modo coerente e credibile la sua strategia in materia di piazza finanziaria evidenziando nel contempo che la piazza finanziaria svizzera si caratterizza per l'amministrazione di patrimoni assoggettati a imposta.

III. La dichiarazione con il Regno Unito per avviare negoziati in ambito fiscale

Quasi contestualmente all'annuncio del probabile imminente avvio di negoziati con la Germania, evento più o meno già atteso in base alle notizie pubblicate dai media nei mesi precedenti, il Consiglio federale più sorprendentemente ha annunciato, la sottoscrizione di un'analoga dichiarazione con le autorità del Regno Unito.

Nella dichiarazione sottoscritta a Berna il 25 ottobre 2010 dall'on. Hans-Rudolf Merz per la Svizzera e dal ministro britannico per gli affari fiscali, Davide Gauke, vengono ripresi i medesimi punti indicati nella dichiarazione sottoscritta con la Germania.

Il nuovo concetto della cooperazione transfrontaliera in ambito fiscale, condizionata non solo all'introduzione di un'imposta liberatoria alla fonte ed alla regolarizzazione dei patrimoni non tassati nel passato, ma anche al miglioramento dell'accesso al mercato estero (in questo caso britannico) degli istituti finanziari svizzeri, trova quindi un importante ulteriore ambito di sviluppo.

Anche nel caso del Regno Unito, formali negoziati dovrebbero essere avviati nei primi mesi del 2011.

IV. Alcuni importanti aspetti da definire

Nell'ambito delle negoziazioni che faranno seguito alle dichiarazioni, dovranno essere concretizzati importanti fattori, ora solo necessariamente indicati in modo generico nelle dichiarazioni medesime.

Trattasi in particolare delle aliquote delle imposte alla fonte, da fissarsi in modo non incentivante un eventuale preventivo trasferimento dei patrimoni depositati in altre giurisdizioni. Tale effetto non sarebbe nell'interesse nemmeno dell'autorità fiscale tedesca, rispettivamente inglese.

Altra questione importante sarà riferita alle condizioni secondo cui potranno essere regolarizzati i patrimoni non precedentemente tassati, con particolare riferimento al limite temporale oltre al quale necessariamente non verranno considerati per eventuale intervenuta prescrizione del diritto di tassare secondo il diritto fiscale tedesco rispettivamente britannico.

Due ulteriori importanti aspetti da definire saranno inoltre le condizioni alle quali potrà essere fornita dalla Svizzera assistenza amministrativa in ambito fiscale (sul fronte interno svizzero voci critiche si sono levate sull'allentamento previsto dalla dichiarazione con la Germania dei requisiti posti dallo stesso parametro dell'OCSE in merito all'identificazione della Banca) nonché in tema di accesso ai mercati finanziari nazionali, se esso potrà essere accordato unicamente alle banche, o se invece esso potrà essere esteso anche ad altri istituti finanziari (entrambi i termini sono usati nella Dichiarazione del 25 ottobre 2010 del Consiglio federale), quali commercianti di valori mobiliari e gestori indipendenti di patrimoni. Su quest'ultimo tema, potrebbe essere centrale la possibilità (od un eventuale obbligo) di assoggettamento a un regime prudenziale (analogamente al passaporto per le "imprese finanziarie" europee in ambito dei Mercati degli strumenti finanziari), e quindi a una sorveglianza da parte dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (di seguito "FINMA") od Organismi di Autodisciplina agenti su eventuale delega della FINMA. La Germania e il Regno Unito richiedono la possibilità per l'AFC di raccogliere dati anche da tali enti (cfr. articolo 3 lettera b dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni). Infine, andranno meglio definiti sia i servizi concretamente ammessi, sia le modalità in cui potranno essere forniti, ovvero se tramite libere prestazioni di servizi finanziari (*cross border*), senza quindi apertura di succursali od uffici di rappresentanza, o se l'accesso coprirebbe solo la facoltà di aprire stabili organizzazioni in tali Paesi.

In discussione infine in seno all'Unione europea è la questione della conformità di approcci bilaterali quali quelli prospettati con Germania e Regno Unito con la politica dell'Unione europea in materia fiscale, in particolare alla luce del rafforzamento dell'assistenza amministrativa (e conseguente superamento del quadro vigente determinato dalla Direttiva 77/799/CE) approvato dall'Ecofin il 7 dicembre 2010.

Per maggiori informazioni:

- Consiglio dell'Unione europea; Lutte contre la fraude fiscale: accord sur une assistance mutuelle renforcée et l'échange d'informations, Comunicato stampa del 7 dicembre 2010, n. 279, 15094/10, in: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ecofin/118323.pdf [20.12.2010]
- Dipartimento federale delle finanze; Convenzioni per evitare la doppia imposizione. Il Consiglio federale licenzia altri messaggi, Comunicato stampa del 3 dicembre 2010; in: <http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=it&msg-id=36581> [20.12.2010]
- Dipartimento federale delle finanze; La Svizzera e la Germania firmano una Convenzione per evitare le doppie imposizioni e una dichiarazione per avviare negoziati in ambito fiscale, Comunicato stampa del 27 ottobre 2010; in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=35927> [20.12.2010]
- Dipartimento federale delle finanze; La Svizzera e il Regno Unito sottoscrivono una dichiarazione per avviare negoziati in ambito fiscale, Comunicato stampa del 25 ottobre 2010; in: <http://www.news.admin.ch/dokumentation/00002/00015/index.html?lang=it&msg-id=35860> [20.12.2010]

- Dipartimento federale delle finanze; La Svizzera intende riprendere lo standard OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale, Comunicato stampa del 13 marzo 2009, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=25863> [20.12.2010]
- Ordinanza del 1. settembre 2010 sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni; in: <http://www.admin.ch/ch/i/rs/6/672.204.it.pdf> [20.12.2010]

Flavio Amadò e Giovanni Molo sono avvocati attivi a Lugano in ambito bancario e finanziario, nonché autori di diverse pubblicazioni

Lista “Vaduz” e lista “Falciani”: sono prova di evasione fiscale?

Le informazioni acquisite dall'Amministrazione finanziaria possono essere utilizzate negli accertamenti tributari?

Come è noto, negli ultimi mesi, l'Amministrazione finanziaria italiana sta effettuando accertamenti tributari basati su liste contenenti nominativi di persone che avrebbero avuto rapporti bancari con istituti esteri, acquisite con modalità a dir poco rocambolesche. Sul punto, è opportuno interrogarsi circa l'efficacia probatoria di tali documenti, ponendosi dei quesiti sulla loro validità sia sotto il profilo sostanziale che formale. A tal riguardo, può essere utile cercare di ricostruire, attraverso gli articoli pubblicati sui maggiori quotidiani nazionali, come tali liste sono state ottenute dall'Amministrazione finanziaria italiana.

La prima lista che ha goduto degli onori della cronaca è stata la cosiddetta lista “Vaduz”. La vicenda è degna della trama dei migliori film di spionaggio: nel 2008 un ex dipendente di un istituto finanziario avente sede nella capitale del principato del Liechtenstein avrebbe trafugato i dati di investitori e li avrebbe venduti per 5 milioni di euro al governo tedesco. Dalla Germania, poi, i *file* sarebbero giunti in Italia (forse tramite l'Inghilterra) ed i nominativi sono stati resi pubblici dalla Procura di Roma.

Analoga è la storia del signor Falciani, il quale in qualità di tecnico informatico, avrebbe sottratto alla banca HSBC di Ginevra le informazioni riguardanti svariate migliaia di clienti. Sfuggendo rocambolescamente all'arresto in Svizzera, si è rifugiato in Francia, consegnando alle autorità i *file*. A seguito di intensi contatti tra l'Italia e la Francia, nel maggio 2010, uno stralcio, contenente i nominativi di 7'000 contribuenti italiani, è giunto in possesso della Guardia di Finanza, la quale, congiuntamente all'Agenzia delle Entrate, ha avviato indagini in merito alle persone contenute nella lista.

Alla luce dei fatti, vista l'intensa attività di *intelligence* italiana, ci si può domandare se la trattativa tra le autorità italiane e quelle degli altri Stati membri in possesso dei dati debba essere documentata e se tali rilevanze documentali debbano esser allegate all'avviso di accertamento, inficiando se no la sua validità.

A tal riguardo, giova rammentare che ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della Legge n. 212/2000 (“*Statuto del Contribuente*”) vi è, non solo l'obbligo di allegare i documenti posti a fondamento delle ragioni giustificatrici dell'atto amministrativo. In particolare, la norma citata dispone che “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge del 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.*”

Posto che nei casi qui trattati sembrerebbe che le informazioni siano state acquisite sulla base della Direttiva europea n. 77/799/CEE, può essere opportuno comprendere come le norme domestiche italiane possano comunque tutelare il contribuente interessato allo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali comunitarie. Proprio su questo aspetto si è pronunciata la Commissione Provinciale di Mantova con la

sentenza n. 137 del 27 maggio 2010, che ha accolto le posizioni del contribuente il quale lamentava la mancata allegazione della documentazione in argomento nel caso in cui l'accertamento fosse basato su di una generica *“segnalazione qualificata”* relativa ad investimenti esteri detenuti in Liechtenstein. In particolare, secondo tale giurisprudenza, le modalità di acquisizione delle informazioni relative a cittadini residenti in Paesi dell'Unione europea devono uniformarsi alla legislazione vigente nello Stato membro in cui il contribuente ha la residenza, e l'Amministrazione finanziaria doveva allegare agli accertamenti *“la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria ha acquisito informazioni sul (contribuente)”*, concludendo che le violazioni dell'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 7 dello *“Statuto del Contribuente”* comportano la nullità dell'atto amministrativo emanato senza l'osservanza dei requisiti ivi prescritti. Tale sentenza si colloca nell'alveo della giurisprudenza di legittimità, la quale sostiene che gli elementi di prova illegittimamente acquisiti non possono essere utilizzati come elementi di prova, secondo cui *“detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola.”* In particolare, la medesima giurisprudenza afferma che *“il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione”*, precisando che *“l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabili”* (cfr. Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 16424 del 17 ottobre 2002).

In questo modo si afferma che, fermo restando l'applicazione dei principi comunitari della proporzionalità, intesa come equilibrio tra esigenze nazionali e restrizioni imposte agli individui rispetto alle libertà garantite, qualora il contribuente ritenga che la fase cooperativa sia stata svolta irritualmente, potrà difendersi con i modi propri della giurisdizione di appartenenza.

Ciò detto, nel caso in cui ci sia la mancata allegazione di tali documenti si può, inoltre, eccepire che non sia stato rispettato il diritto alla difesa e alla conoscenza degli atti impositivi, invocando i principi generali presenti nel menzionato *“Statuto del Contribuente”*. Ciò comporta, in linea teorica, la conseguente illegittimità dell'atto medesimo.

Oltre a tali aspetti, in taluni casi si potrebbe rilevare che le evidenze documentali riprodotte in formato cartaceo dai *file* sottratti agli istituti di credito non siano idonee a formare prova a supporto dell'accertamento. I documenti in possesso degli organi accertatori sono spesso costituiti da fogli di carta semplice che riproducono presunte situazioni patrimoniali, privi di intestazione di istituti bancari o nominativi di funzionari di banca o firme di altri soggetti. In alcuni casi addirittura non è proprio dato comprendere perché gli organi accertatori riconducano detta documentazione ad un determinato istituto di credito, in quanto il nome o il logo dello stesso non appare mai nella documentazione.

Sul punto una pronuncia in merito al caso *“Vaduz”* (cfr. Commissione Provinciale di Milano n. 367 del 15 dicembre 2009) ha statuito che la documentazione utilizzata per l'accertamento non riveste *“il carattere di ufficialità [...] perché trattasi di copie non autenticate e, quindi, non è indiscutibilmente attestata la loro provenienza dalla banca, e pertanto, mentre potevano giustificare una più approfondita istruttoria [...] non altrettanto giustificano [...] l'emissione degli avvisi impugnati”*.

In conclusione, si ricorda, tuttavia, che sarà necessario attendere il prosieguo del giudizio nei successivi gradi per addivenire a principi di diritto definitivi circa l'utilizzabilità delle informazioni acquisite secondo le suddette modalità.

Per maggiori informazioni:

- Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600; in: <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={178F0CBC-1969-49F3-974E-7C0E87B9A568}> [20.12.2010]

- Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette; in:
http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=it&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=799 [20.12.2010]
- Legge del 27 luglio 2000 n. 212; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={2AD89417-4F8C-4D1C-9C94-99AEE78E7736}> [20.12.2010]

Pierpaolo Angelucci
Dottore commercialista
Studio Facchini Rossi Scarioni, Milano

Nuove regole per il Transfer pricing

Adempimenti e opportunità per le società facenti parte di gruppi internazionali

L'articolo 26 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto delle modifiche rilevanti alla disciplina fiscale italiana dei prezzi di trasferimento infragruppo (cfr. Decreto-legislativo n. 471/1997, di seguito "D.Lgs"), nel caso in cui avvengano transazioni tra società italiane ed estere facenti parte dello stesso gruppo (cosiddetto *Transfer pricing*). Tale nuova disciplina, precisata dal provvedimento n. 137654 del 29 settembre 2010 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in tema di prezzi di trasferimento, è stata accolta come un passo avanti nella direzione di un maggior dialogo fra Amministrazione fiscale e imprese, nonostante il carico di adempimenti che essa implica.

L'Agenzia delle Entrate ha successivamente pubblicato, il 15 dicembre 2010, la Circolare n. 58/E sul tema, al fine di precisare in chiave attuativa i dubbi applicativi sulla predisposizione della documentazione richiesta.

I. Il quadro normativo di riferimento

La disciplina dei prezzi di trasferimento è contenuta nell'articolo 110, comma 7, TUIR, il quale prevede che i componenti di reddito derivanti da operazioni intercorse con società non residenti nel territorio dello Stato Italiano, che – anche soltanto indirettamente – controllano l'impresa, ne sono controllate oppure sono controllate dal medesimo soggetto controllante il contribuente, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti o ricevuti, ovvero dei servizi prestati o ricevuti, qualora ne derivi un aumento del reddito.

Il citato articolo 110 del TUIR si propone, pertanto, di impedire l'artificioso trasferimento di utili da uno Stato ad un altro, caratterizzato da un regime fiscale più favorevole, allo scopo di abbattere l'imposizione complessiva del gruppo, attraverso la pattuizione – all'interno della medesima aggregazione di società – di prezzi per lo scambio di beni e servizi non conformi e/o non in linea con le ordinarie condizioni di mercato.

Il valore normale deve essere infatti individuato sulla base dell'articolo 9, comma 3, TUIR (per effetto del rinvio operato dal combinato disposto di cui all'articolo 110, commi 7 e 2, TUIR), secondo cui rileva *"il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi."*

Si deve dunque fare riferimento, ove possibile, *"ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore."*

Il principio tributario italiano è, quindi, coerente con quello internazionale di libera concorrenza raccomandato dall'OCSE (cosiddetto "*arm's length principle*"), secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle suddette operazioni è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni simili poste in essere da imprese indipendenti.

Il TUIR tuttavia non stabilisce nello specifico i criteri particolari per quantificare il valore normale e neppure ricorre a standard prefissati volti ad illustrare come debba essere stabilito il corrispettivo della transazione *intercompany*. È in sede di verifica che l'Amministrazione finanziaria richiede al contribuente/impresa che ha effettuato transazioni con l'estero l'esplicitazione del criterio seguito per quantificare il *transfer price*. Tale richiesta rappresenta il punto di partenza per la verifica della correttezza e della congruità rispetto al mercato e, se del caso, anche per la rettifica da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'eventuale maggior imponibile fiscale, con la conseguente applicazione delle sanzioni.

II. Le nuove possibilità per il contribuente

Il nuovo comma 2^{ter} dell'articolo 1 D.Lgs. n. 471/1997 prevede ora la possibilità di ottenere la disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione (dal 100% al 200% della maggiore imposta accertata), in caso di rettifica da parte dell'Agenzia delle Entrate dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni fra società di gruppi multinazionali da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito, in applicazione del cosiddetto criterio del "*valore normale*".

La *ratio* del provvedimento è quella di istituire un meccanismo premiale a favore del contribuente alla luce dell'incertezza e della soggettività che inevitabilmente caratterizzano il processo di determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.

Naturalmente, fermo restando la disapplicazione delle sanzioni, l'Agenzia delle Entrate può comunque richiedere le maggiori imposte ed interessi, qualora ritenga che i prezzi di trasferimento non siano in linea con il valore normale delle transazioni.

Le condizioni richieste per la disapplicazione delle sanzioni sono le seguenti:

- predisposizione della "*documentazione standard*", meglio specificata di seguito, illustrativa delle modalità utilizzate per la fissazione dei prezzi di trasferimento infragruppo;
- invio da parte del contribuente all'Agenzia delle Entrate di una comunicazione telematica entro le scadenze di seguito indicate, che confermi l'avvenuta predisposizione della documentazione;
- consegna della documentazione all'Agenzia delle Entrate nel corso di eventuali accessi, ispezioni e verifiche, entro 10 giorni dalla relativa richiesta.

III. I soggetti coinvolti

I soggetti coinvolti sono i seguenti:

- a) *società holding italiana appartenente ad un gruppo multinazionale*: società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato Italiano che non è controllata da altri soggetti dotati di personalità giuridica ma che controlla, anche per il tramite di sub-holding, una o più società non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato Italiano;
- b) *società sub-holding italiana appartenente ad un gruppo multinazionale*: società controllata da un altro soggetto dotato di personalità giuridica ovunque residente e che controlla a sua volta una o più società non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato Italiano;
- c) *impresa controllata residente appartenente ad un gruppo multinazionale*: società o impresa residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato Italiano che è controllata da un'altra società o soggetto dotato di personalità giuridica ovunque residente e che non controlla altre società o imprese non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato Italiano.

Non sono pertanto coinvolte dal provvedimento le società (o i gruppi) residenti in Italia che non sono controllate o che non controllano società non residenti.

IV. La documentazione da produrre

Il contenuto e la forma della “*documentazione standard*” sono stati definiti dal provvedimento n. 137654 del 29 settembre 2010 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, che fa espresso riferimento alla documentazione OCSE raccomandata dal Consiglio europeo con il Codice di Condotta del giugno 2006 (“*Master File*” e “*Country Specific*”).

Tale documentazione deve essere redatta dal contribuente su base annuale e deve essere disponibile per ciascun periodo di imposta.

L’Agenzia delle Entrate ha proposto tuttavia che, al fine di rendere meno oneroso l’adempimento richiesto, le società con volumi d’affari o ricavi non superiori a 50 milioni di euro possono non aggiornare taluni dati per due periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la documentazione, a condizione che i risultati dell’analisi di comparabilità siano rinvenibili da fonti pubbliche e che non siano intervenute modifiche significative nei parametri di riferimento.

Più in particolare, la documentazione che dovrebbe essere predisposta dalle società è la seguente:

- *Masterfile*: esso raccoglie le informazioni relative al gruppo nonché alle politiche di determinazione dei prezzi infragruppo. Tale documento è articolato nelle seguenti sezioni fondamentali:
 1. descrizione generale del gruppo multinazionale;
 2. struttura del gruppo;
 3. strategie generali perseguite dal gruppo ed eventuali mutamenti rispetto al periodo precedente;
 4. flussi delle operazioni (ivi incluse le modalità di fatturazione e i relativi importi, nonché la descrizione delle motivazioni economiche e giuridiche per le quali l’attività è stata strutturata secondo la dinamica dei flussi proposti);
 5. operazioni infragruppo (cessioni di beni, prestazione di servizi, funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo e accordi per la ripartizione dei costi);
 6. analisi delle funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti;
 7. descrizione e allocazione dei beni immateriali;
 8. politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo;
 9. rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell’Unione europea.
- *Documentazione nazionale*: essa raccoglie le informazioni relative alla singola società e alle operazioni infragruppo con l’indicazione del metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento. Tale documento è articolato nelle seguenti sezioni fondamentali:
 1. descrizione generale della società;
 2. settori in cui opera la società;
 3. struttura operativa della società;
 4. strategie generali perseguite dall’impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo precedente;
 5. operazioni infragruppo (cessioni di beni e prestazioni di servizi, funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo e accordi per la ripartizione dei costi);
 6. operazioni infragruppo: accordi per la ripartizione dei costi a cui l’impresa partecipa.

È necessario ricordare che il provvedimento indica la documentazione che dovrebbe essere predisposta da ciascuna tipologia di società (come sopra identificate):

- per le holding italiane (*cf. lettera a*), la documentazione idonea è costituita dal *Masterfile* e dalla *Documentazione nazionale*;

- per le subholding italiane (*cf. lettera b*), la documentazione idonea è costituita dal *Masterfile* e dalla *Documentazione nazionale* (in luogo del *Masterfile*, può tuttavia essere esibito il *Mastefile* relativo all'intero gruppo predisposto dalla casa madre);
- per le imprese controllate appartenenti ad un gruppo multinazionale (*cf. lettera c*), la documentazione è costituita unicamente dal *Documento nazionale*.

Il provvedimento specifica inoltre che per le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti, la documentazione idonea da predisporre dipende dalla qualificazione del soggetto non residente di cui la stabile organizzazione è parte (holding, sub-holding o impresa controllata).

V. Le tempistiche degli adempimenti

Per quanto concerne le tempistiche relative all'applicazione della citata normativa si precisa che:

- per i periodi di imposta precedenti, cioè il 2009 ed anni pregressi (cioè per i periodi di imposta ancora soggetti ad accertamento comunque anteriori a quelli in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010 ossia prima del 31 maggio 2010), le comunicazioni di avvenuta predisposizione della documentazione dovranno essere inviate telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro il prossimo 28 dicembre 2010, secondo le modalità tecniche previste dal provvedimento. Il provvedimento specifica che tale termine non è perentorio (a condizione che le comunicazioni siano state trasmesse telematicamente prima dell'inizio di eventuali verifiche fiscali), tuttavia è suggeribile attivarsi tempestivamente al fine di predisporre la documentazione richiesta;
- per il periodo di imposta 2010 ed i successivi (cioè per i periodi di imposta che terminano dopo la data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010, ossia dopo il 31 maggio 2010), la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate di possesso della documentazione deve essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (ad esempio il 30 settembre 2011 per il 2010).

Per maggiori informazioni:

- Agenzia delle Entrate; Circolare 58/E del 15 dicembre 2010, in:
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/8f9de000450de4f09356df510c1b3107/cir58e+del+15.12.10.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8f9de000450de4f09356df510c1b3107> [20.12.2010]
- Agenzia delle Entrate; Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 137654 del 29 settembre 2010, in:
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/531de980442227faa4c0af05cd3f91ea/Prov+29092010+versione+definitiva.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=531de980442227faa4c0af05cd3f91ea> [20.12.2010]
- Consiglio europeo; Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio del 27 giugno 2006 su un codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione europea (DPT UE), n. 2006/C 176/01 ,in:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:IT:PDF> [20.12.2010]
- Decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010 – Min. Economia e Finanze; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={147A06D6-9990-42F4-ADF0-C57A278A9C82}> [20.12.2010]
- Decreto-legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997; in:
<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?id={7E1625EF-3F0C-4E42-975A-F50F9219A751}> [20.12.2010]
- Testo Unico delle Imposte sui Redditi n. 917 del 22 dicembre 1986

Gianluca Bolelli e Luca Marinelli
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Studio Bolelli – Sportelli – de Pietri – Tonelli, Milano

Lanciate nuove iniziative cantonali per l'introduzione di un'imposta federale sulle successioni e sulle donazioni

In passato, la proposta è sempre stata bocciata dal Parlamento

L'imposta sulle successioni e sulle donazioni è disciplinata liberamente dai vari cantoni. La LAID non comprende questo tipo di imposta, che oltretutto è di competenza esclusiva dei Cantoni, in quanto non esiste una disposizione costituzionale che la disciplina a livello federale.

La non armonizzazione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni determina una varietà piuttosto accentuata dei vari modelli impositivi nei vari Cantoni. Tutti i Cantoni hanno deciso di riscuotere questo tipo di imposta. L'unico che vi ha rinunciato è il Canton Svitto, mentre il Canton Lucerna prevede solamente un'imposta sulle successioni relativa alle donazioni intervenute nei 5 anni che precedono l'apertura della successione (per un approfondimento cfr. *Novità fiscali – novembre 2010*, pagina 9 e seguenti). In mancanza di un'armonizzazione a livello federale, così come avviene per le aliquote sulle imposte dirette cantonali, vi è quindi ampio spazio per una concorrenza fiscale intercantonale.

Lo scorso 20 novembre 2010, i delegati del Partito evangelico svizzero hanno deciso di mobilitarsi per l'introduzione di un'imposta sulle successioni e sulle donazioni a livello federale. A questo scopo la direzione generale è incaricata di redigere un testo d'iniziativa popolare da sottoporre all'assemblea dei delegati prevista per il 19 marzo 2011.

L'iniziativa prevede l'esenzione per i coniugi, mentre i discendenti diretti beneficerebbero di una franchigia di almeno un milione di franchi. L'aliquota fissata dovrà essere concorrenziale a livello internazionale. Le nuove entrate fiscali sarebbero destinate principalmente all'Assicurazione Vecchiaia Superstiti (di seguito "AVS") e in parte ai Cantoni.

Nel frattempo, in un comunicato stampa di giovedì 2 dicembre 2010, anche i Verdi comunicano il lancio di 6 iniziative cantonali (Basilea Città, Berna, Lucerna, San Gallo, Soletta e Zurigo) per introdurre un'imposta sulle successioni e sulle donazioni a livello federale. Sono già state consegnate due iniziative nei Cantoni di Berna e Zurigo.

Secondo l'on. Ueli Leuenberger, presidente del Partito ecologista svizzero, l'introduzione dell'imposta a livello nazionale permetterebbe di allentare la forte e illegittima concorrenza fiscale a livello di imposta sulle successioni e sulle donazioni. Il modello prevede che l'aliquota ammonterà al 25%, mentre i coniugi e i discendenti diretti, questi ultimi solo se ricevono eredità inferiori ad un milione di franchi, saranno esenti da quest'imposta. Si stima che in questo modo solamente il 5% degli eredi sarà toccato dalla nuova imposta e che gli introiti si attesteranno a circa 5 miliardi di franchi, un quarto dei quali sarà destinato ai Cantoni, mentre la parte restante andrà a riempire le casse dell'AVS, cioè circa 4 miliardi, pari al 10% delle entrate totali AVS. In questo modo si potrebbe ridurre la ritenuta AVS sia a carico del datore di lavoro, sia a carico del lavoratore.

Il Partito ecologista svizzero valuterà poi se sostenere l'iniziativa popolare del Partito evangelico svizzero, la cui raccolta di firme è prevista per la prossima primavera. Anche il Partito socialista svizzero si è espresso favorevolmente all'iniziativa, seppur con qualche riserva (assoggettamento per le eredità a partire da 2 milioni di franchi, e gli introiti a favore dell'assistenza sociale a lungo termine).

Da osservare che la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio Nazionale (di seguito "CET-CN") si è già espressa negativamente l'11 febbraio 2009 in relazione all'iniziativa popolare depositata il 13 giugno 2008 dalla deputata socialista on. Ursula Wyss *"Imposta nazionale di successione a partire da un milione di franchi"*. Secondo questa iniziativa gli introiti sarebbero stati ripartiti fra Confederazione e Cantoni. Nel comunicato ufficiale leggiamo che la maggioranza della CET-CN ha ritenuto che *"l'imposta proposta non sarebbe compatibile con i principi liberali che fondano l'economia svizzera e nocerebbe all'attrattiva del*

Paese. Una simile imposta creerebbe in particolare problemi alle imprese familiari al momento della successione". Il Consiglio nazionale ha poi rigettato definitivamente l'iniziativa il 19 marzo 2009.

Sono state poi sottoposte al Consiglio federale varie mozioni parlamentari, volte ad introdurre un'imposta sulle successioni e sulle donazioni a livello federale. A titolo di esempio, il postulato depositato il 21 giugno 2007 dal deputato on. Claude Janiak, *"Incentivi per favorire i nipoti al momento della successione"*, o la mozione depositata il 6 ottobre 2005 dal Gruppo socialista, *"Piano finanziario 2008-2010"*, che chiedeva, tra le altre cose, l'introduzione di un'imposta federale sulle successioni e sulle donazioni quale fonte di nuove entrate. Il Consiglio federale ha sempre risposto negativamente e il Parlamento ha susseguentemente rigettato le mozioni.

Attualmente sono ancora pendenti un postulato depositato il 24 novembre 2009 dalla deputata on. Marlies Bänziger, *"Pianificazione finanziaria e dei compiti durevole in seno alla Confederazione"*, e una mozione presentata il 1. ottobre 2010 dal Gruppo socialista, *"Programma di consolidamento 2012/13. Rinuncia a riduzioni di uscite"*. Il Consiglio federale si è già espresso negativamente ed invita il Parlamento a respingere sia il postulato che la mozione.

Nella sua risposta al postulato della deputata verde on. Marlies Bänziger, il Consiglio federale ritiene inopportuna l'introduzione di una simile imposta poiché in contrasto con la politica di attuazione scelta dallo stesso Consiglio federale nel consolidamento del bilancio pubblico, che intende cioè operare sul fronte delle uscite (diminuendole) piuttosto che aumentare le entrate. Sempre secondo il governo, l'introduzione dell'imposta intaccherebbe la sovranità fiscale dei Cantoni, pertanto sarebbe necessaria una modifica a livello costituzionale, che dovrà essere approvata dal popolo e dai Cantoni. La procedura di attuazione sarebbe quindi lunga e con scarse probabilità di riuscita. Non da ultimo, il Consiglio federale non intende aggravare l'onere fiscale anche in considerazione del confronto sul piano internazionale, nel quale la Svizzera occupa una buona posizione.

Per maggiori informazioni:

- CET-CN; No all'introduzione di un'imposta nazionale sulle successioni, Comunicato stampa dell'11 febbraio 2009, in: <http://www.parlament.ch/i/mm/2009/pagine/mm-wak-n-2009-02-11.aspx> [20.12.2010]
- Corriere del Ticino; Un'imposta di successione per l'AVS, 20 novembre 2010, in: <http://www.cdt.ch/confederazione/politica/34726/un-imposta-di-successione-per-l-avs.html> [20.12.2010]
- Iniziativa parlamentare n. 08.493; Imposta nazionale di successione a partire da un milione di franchi, depositata dall'on. Ursula Wyss il 13 giugno 2008, in: http://www.parlament.ch/i/suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20080439 [20.12.2010]
- Mozione n. 05.3611; Piano finanziario 2008-2010, depositata dal Gruppo socialista il 6 ottobre 2005, in: http://www.parlament.ch/i/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20053611 [20.12.2010]
- Mozione n. 10.3867; Programma di consolidamento 2012/13. Rinuncia a riduzioni di uscite, depositata dal Gruppo socialista il 1. ottobre 2010, in: http://www.parlament.ch/i/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20103867 [20.12.2010]
- Partito ecologista svizzero; Les Verts lancent des initiatives cantonales pour un impôt fédéral sur les successions, Comunicato stampa del 2 dicembre 2010, in: http://www.lesverts.ch/web/gruene/fr/positions/economie/finances_fiscalite/communiqués/impot_successions.html [20.12.2010]
- Partito evangelico svizzero; Le PEV décide en faveur de l'impôt sur les successions: "l'AVS co-hérite", Comunicato stampa del 20 novembre 2010, in: [http://www.evppév.ch/index.php?id=54&tx_ttnews\[tt_news\]=12138&tx_ttnews\[backPid\]=12&cHash=7ee5adae27](http://www.evppév.ch/index.php?id=54&tx_ttnews[tt_news]=12138&tx_ttnews[backPid]=12&cHash=7ee5adae27) [20.12.2010]
- Postulato n. 07.3410; Incentivi per favorire i nipoti al momento della successione, depositato dall'on. Claude Janiak il 21 giugno 2007, in: http://www.parlament.ch/i/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20073410 [20.12.2010]

- Postulato n. 09.3988; Pianificazione finanziaria e dei compiti durevole in seno alla Confederazione, depositato dall'on. Marlies Bänziger il 24 novembre 2009, in:
http://www.parlament.ch/i/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20093988 [20.12.2010]
- Tages Anzeiger; Erbschaftssteuer: EVP zieht alleine los, 3 dicembre 2010, in:
<http://www.tagesanzeiger.ch/schweiz/standard/Erbschaftssteuer-EVP-zieht-alleine-los/story/21909949> [20.12.2010]

Sabina Rigozzi
Assistente SUPSI

Corsi di aggiornamento in ambito fiscale

Le norme anti-abuso nelle convenzioni bilaterali

Già nel 1962, in tempi nei quali i termini “*black lists*” e “*treaty shopping*” non erano ancora sulla bocca di tutti, la Svizzera aveva già preso unilateralmente delle misure atte ad impedire non solo le pretese di sgravi d'imposte manifestamente contrarie alla legge, bensì anche ad impedire gli abusi nell'utilizzo di convenzioni per evitare la doppia imposizione (di seguito “CDI”).

Nel corso verranno presentate le misure previste dal Decreto del Consiglio federale del 1962 e gli allentamenti previsti dalla Circolare del 17 dicembre 1998, con la loro applicazione pratica mediante esempi scelti e lo studio di giurisprudenza in materia.

Verranno anche illustrate le disposizioni anti-abuso contenute nelle CDI con Italia, Francia, Belgio e USA, queste ultime di stretta attualità, nonché disposizioni anti-abuso minori disseminate in altre CDI.

Durata: 4 ore-lezione, venerdì 07.01.2011 (08.30-12)

Link del prospetto:

http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/Clausole_Antiabuso.pdf [20.12.2010]

L'imposizione delle partnerships e del commercio elettronico

Il modulo si prefigge di illustrare le regole che governano gli accordi societari regolati sotto forma di partnership, ossia società di persone, nel contesto internazionale. In particolare, si tratterà di comprendere come il regime di trasparenza fiscale che caratterizza l'imposizione del reddito di tali enti, dipende dall'interazione delle norme di residenza del Paese della partnership e del Paese dei soci.

Con riferimento, invece, al commercio elettronico, saranno illustrate da un lato le regole specifiche che disciplinano la fiscalità delle attività commerciali realizzate *online*, e da un altro lato come devono essere applicati, nel settore dell'*e-commerce*, i tradizionali principi di imposizione.

Durata: 4 ore-lezione, venerdì 14.01.2011 (08.30-12)

Link del prospetto:

http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/Partnership_commercio_elettronico.pdf [20.12.2010]

I prezzi di trasferimento infragruppo

I prezzi di trasferimento infragruppo rappresentano un fattore essenziale per l'equilibrio economico e finanziario dell'impresa attiva in campo internazionale ma anche un fattore di alto rischio di evasione per le autorità tributarie nazionali.

Nel corso si studieranno il Modello dell'OCSE (articolo 9) che propone una base di intesa sul piano tecnico-economico e normativo (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*).

Durata: 8 ore-lezione, venerdì 14.01. (13.30-17), sabato 15.01.2011 (08.30-12)

Link del prospetto:

http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/Prezzi_trasferimenti_infragruppo_A.pdf [20.12.2010]

Introduzione generale al diritto dell'Unione europea

Il corso si propone un duplice obiettivo.

Anzitutto, fornire – in una prospettiva giuridica – un aggiornamento delle conoscenze di base del diritto dell'Unione europea (di seguito "UE") a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Le modifiche da quest'ultimo apportate ai due trattati sui quali si fonda l'UE hanno, infatti, inciso notevolmente sia sull'assetto istituzionale che sui processi decisionali e hanno introdotto una più chiara delimitazione delle competenze dell'Unione. Inoltre, innovazioni hanno interessato anche le principali politiche comuni.

Altro obiettivo del corso è di dare conto delle relazioni che da decenni la Svizzera intrattiene con l'UE, pur senza esserne membro. Di conseguenza, particolare attenzione sarà riservata agli accordi conclusi e agli effetti di ricaduta delle normative europee sull'ordinamento giuridico elvetico.

Si intende così consolidare un *background* propedeutico ai più puntuali approfondimenti delle tematiche relative alla fiscalità europea.

Durata: 12 ore-lezione, venerdì 11.02. (13.30-17), venerdì 25.02. (13.30-17), venerdì 11.03.2011 (13.30-17)

Link del prospetto:

http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/Diritto_UE.pdf [20.12.2010]

Per maggiori informazioni:

- Iscrizioni a corsi di breve durata, Centro di competenze tributarie della SUPSI, in:
<http://www.fisco.supsi.ch/index.php?page=CorsiBreveInternazionale> [20.12.2010]

Samuele Vorpe

Docente-ricercatore SUPSI
